



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza interního auditu ve vybrané příspěvkové organizaci

Analysis of Internal Audit in Selected Allowance Organization

Student: Eliška Hojačová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a daní

## Zadání bakalářské práce

Student: **Eliška Hojačová**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**  
Téma: **Analýza interního auditu ve vybrané příspěvkové organizaci**  
**Analysis of Internal Audit in Selected Allowance Organization**  
Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Právní úprava příspěvkových organizací
3. Podstata a cíle interního auditu
4. Analýza procesu interního auditu ve vybrané příspěvkové organizaci
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.  
MORÁVEK, Zdeněk a Danuše PROKŮPKOVÁ. *Příspěvkové organizace 2018-2019*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 301 s. ISBN 978-80-7598-086-1.  
MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 208 s. ISBN 978-80-7552-768-4.

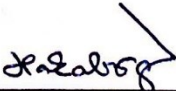
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019



  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 6. 5. 2019

*Hojačová*  
.....  
Eliška Hojačová

## Obsah

1	Úvod .....	5
2	Právní úprava příspěvkových organizací.....	7
2.1	Příspěvkové organizace v České republice .....	7
2.1.1	Příspěvkové organizace státu .....	9
2.1.2	Příspěvkové organizace územní samosprávy.....	10
2.2	Hospodaření a rozpočet příspěvkových organizací.....	11
2.3	Majetek příspěvkových organizací .....	12
2.4	Příspěvkové organizace a jejich fondy.....	13
2.5	Kontrola příspěvkových organizací .....	15
3	Podstata a cíle interního auditu.....	17
3.1	Vývoj interního auditu .....	17
3.2	Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu .....	18
3.2.1	Definice interního auditu .....	19
3.2.2	Etický kodex .....	21
3.2.3	Mezinárodní standardy pro profesionální praxi interního auditu.....	22
3.3	Úloha interního auditu.....	23
3.4	Zákon č. 320/2001 Sb. ....	24
3.4.1	Funkční nezávislost interního auditu .....	26
3.4.2	Postavení interního auditu v organizační struktuře.....	27
3.4.3	Plánování interního auditu .....	28
3.4.4	Provádění interního auditu .....	30
3.5	Auditorská zpráva .....	31
3.6	Interní auditor.....	32
3.7	Externí audit.....	33
3.7.1	Interní audit vs. externí audit .....	36

4	Analýza procesu interního auditu ve vybrané příspěvkové organizaci .....	38
4.1	Charakteristika příspěvkové organizace .....	38
4.2	Organizační členění příspěvkové organizace.....	39
4.3	Finanční kontrola v Nemocnici Ivančice .....	40
4.4	Vnitřní kontrolní systém .....	41
4.4.1	Řídící kontrola.....	42
	Předběžná kontrola .....	42
4.5	Interní audit .....	45
4.5.1	Pravomoci a odpovědnosti interního auditora .....	45
4.6	Plán interního auditu .....	46
4.7	Provádění interního auditu .....	46
4.7.1	Provádění finanční kontroly.....	47
4.7.2	Kontrola povinností nakládání s nepotřebným majetkem.....	48
4.7.3	Kontrola povinností souvislosti s péčí o pohledávky.....	50
4.7.4	Kontrola přijatých opatření z roku 2017 .....	51
4.7.5	Oblast tvorby cen .....	51
4.7.6	Oblast mezd.....	52
4.7.7	Kontrola inventarizačních prací .....	52
4.8	Zhodnocení interního auditu sledované společnosti .....	53
5	Závěr.....	55
	Seznam použité literatury.....	56
	Seznam zkratk .....	59
	Prohlášení o využití bakalářské práce .....	
	Seznam příloh .....	
	Přílohy.....	

# 1 Úvod

Audit je systematické prověření činností, dat a informací v podniku, zda odpovídají správnosti a platnosti. Tento proces může být orientovaný na rozmanité oblasti lidské činnosti, například audit účetní závěrky, audit jakosti, interní a externí audit. Podle toho, zda audit vykonává společnost sama nebo pomocí externího subjektu, dělíme audit na interní a externí. Interní audit vykonává společnost sama, aby upozornila na stávající nesoulad s normou a potenciální rizika. Na rozdíl od externího auditu, který je vykonáván externím subjektem a zaměřuje se především na prověření souladu mezi zveřejněnými a reálnými skutečnostmi o finančních výkazech organizace. Primárně se budeme věnovat problematice interního auditu.

Tato bakalářská práce se zaměřuje na kontrolní mechanismy a povinnosti interního auditu v příspěvkové organizaci, tak aby byly v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a dále dle vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné zprávě a o změně některých zákonů. Správný návrh auditu, správné zpracování plánu roční auditu s přesným, jednoduchým a logickým rozpisem auditovaných činností a zpracování roční zprávy, která slouží, jak vedení organizace, tak následně i jejímu zřizovateli, kterým je Jihomoravský kraj.

Cílem bakalářské práce je, na základě získaných informací od účetní jednotky a znalostí ze studia na vysoké škole, provést analýzu interního auditu ve vybrané příspěvkové organizaci a seznámit s daným tématem čtenáře. Analýzou interního auditu je především ověření skutečnosti, zda navržená doporučení oddělením kontroly a interním auditorem jsou přijímána vedoucím orgánem veřejné správy bez zbytečného odkladu. Mezi další zjišťované skutečnosti také patří, jaké postavení má útvar interního auditu, jestli jsou plněny roční plány daného odboru a zda jsou případná doporučení o zjištěných nedostatcích společnosti plněna a zpětně kontrolována. Dalším velkým cílem bylo porozumění samotnému procesu interního auditu, prozkoumání, jak se tvoří jednotlivé plány na další rok, a zda jsou tyto plány v souladu s cíli interního auditu a orgánu veřejné správy.

Bakalářská práce je, kromě úvodu a závěru, rozdělena do tří kapitol, které zkoumají problematiku interního auditu v příspěvkové organizaci. Druhá kapitola je

věnována právní úpravě příspěvkových organizací. V České republice představují příspěvkové organizace jednu z velmi významných množin poskytovatelů veřejných služeb. Tyto organizace jsou často majetkově a finančně napojeny na zřizovatele, kterými může být stát, kraje, hlavní město Praha nebo obce. Dále je zde nastíněno jejich zařazení v neziskovém sektoru, hospodaření, rozpočet a jaké fondy zpravidla tvoří.

Třetí kapitola je věnována podstatám a cílům kontrolních mechanismů interního auditu. Cílem je definovat historii a obsah interního auditu, definici interního auditu, etický kodex, činnost, roli a metody jeho zajištění a zapojení do organizační struktury. V návaznosti na zjištěné informace vymezit základní přístupy k internímu auditu a porovnání interního auditu versus externí audit.

Praktická část, tzn. čtvrtá kapitola je zaměřena na analýzu procesu a komplexní náplně oddělení interního auditu ve vybrané příspěvkové organizaci, kterou je Nemocnice Ivančice příspěvková organizace Jihomoravského kraje. Je zde popsáno funkční schéma, tj. složitá organizační struktura organizace a vyznačení postavení Interního auditu a jeho důležitosti v dané organizaci. Vnitřní audit pomocí vyhodnocovacích funkcí zkoumá činnosti této příspěvkové organizace a tím spojených možných rizik, vyhodnocení průběžné a finální kontroly, která je vykonávána na základě plánu a potřeb organizace stanovené vedením organizace. Kontroly prováděné auditorem jsou orientované na dodržování zásad záměrného, ekonomického a efektivního nakládání s veřejnými prostředky. Dále nahlédneme do problematiky, jak nemocnice čerpá z rozpočtu kraje finanční prostředky. Tyto přijaté dotace musí být řádně evidovány a využívány efektivním způsobem, který je přesně stanoven a řádně zaznamenán. Pro zpracování čtvrté kapitoly byly použity vnitřní předpisy a dokumenty organizace, jako jsou výroční zprávy o činnosti a hospodaření.

V bakalářské práci byli použity metody komparace, analýzy, zkoumání a srovnání.



## 2 Právní úprava příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace jsou zakládány převážně z důvodů veřejně prospěšných činností a můžeme je zařadit mezi množinu tzv. neziskových organizací. Neziskové organizace mají v ekonomice velmi důležité postavení v odvětvích, která pomáhají k rozvoji lidských hodnot, rozvoji vědy, kulturních památek, vzdělání, zabývají se ochranou lidských práv a podílí se na ochraně životního prostředí. „*Neziskové organizace jsou důležitým indikátorem společného rozvoje*“, jak tvrdí Krechovská, Hejduková, Hommerová (2018, s. 14).

Jako příklad příspěvkové organizace si můžeme uvést organizace, které jsou zřízeny v oblasti sociálních věcí, zdravotnictví, školství případně kultury.

Činnost příspěvkových organizací v České republice upravuje řada různých právních předpisů. Rozlišujeme dva druhy dle typu zřizovatele, kterým je buď stát, nebo územní samospráva – kraj, obec a hlavní město Praha. Právní úpravu příspěvkových organizací zřizovaných státem tvoří zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, dále zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Právní předpisy, kterými se řídí příspěvkové organizace zřízeny územním samosprávným celkem, tvoří zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, zákon č. 128/2000 Sb., o obcích a zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze.

### 2.1 Příspěvkové organizace v České republice

Samotné začátky, kdy se začaly formovat společnosti neziskového sektoru, můžeme vysledovat již v raném středověku, kdy se jednalo o charakter v oblasti dobročinnosti a rozvoje společnosti formou humanitární pomoci, či pomoci duchovní. Velmi často se v této souvislosti skloňuje slovo filantropie. Slovo filantropie vzniklo z řeckého slova *filein* (milovat) a *antropós* (člověk, láska ke člověku, lidumilnost). Filantropie tak měla velmi důležitou roli především v křesťanství, kde své kořeny zapustila především do charitativních činností (Krechovská, Hejduková, Hommerová, 2018).

Vznik příspěvkových organizací v České republice můžeme datovat do druhé poloviny 20. století, kdy začínají navazovat na formu veřejných ústavů veřejného práva. Vznik a právní úprava příspěvkových organizací se pojí s obdobím Československé socialistické republiky, a to ještě před rokem 1989 (Vrabková a kol., 2017).

Primárním úkolem příspěvkových organizací je poskytovat veřejné služby a tyto veřejné služby jsou garantovány na úrovni státu, případně na územní úrovni. Jedná se o služby v oblasti vzdělávání, zdravotnictví či kultury. Jsou to tedy služby, které charakterizujeme jako nehmotné, neskladovatelné a nezkazitelné zboží. Služby jsou také charakteristické tím, že se spotřebovávají v okamžiku výroby a jejich koupě není založena na vlastnickém právu. Nabídku a poptávku veřejných služeb nám vytvářejí specifické individuální a kolektivní potřeby, které nám vymezuje veřejný zájem, jsou standardizovány veřejnými politikami a realizují se prostřednictvím veřejných prostředků.

Veřejné služby a jejich výkonnost po ekonomické stránce se musí zaměřovat na hospodárnost, efektivitu, účelovost, přičemž především efektivita alokačního a technického charakteru jsou jejím středobodem.

Příspěvkové organizace jsou založeny na základě hospodaření s finančními prostředky, které generují vlastní (resp. hlavní) činností a peněžními prostředky od jiných osob, které pochází především z rozpočtu svého zřizovatele. Zřizovatel tak poskytuje příspěvkové organizaci finanční prostředky na fungování provozu, ve spojení na výkony nebo jiná kritéria jejich potřeb (Prokúpková, Morávek, 2019).

Zákon o majetku České republiky, přesněji v § 54 nám stanovuje, že státní příspěvkové organizace jsou založeny jako právnické osoby, které hospodaří s majetkem. Dle § 55 tyto právnické osoby nemají vlastní majetek, majetek nabývají pro stát, dle zákonných podmínek a hospodaření s tímto majetkem je řízeno zákonem.

Pro příspěvkové organizace je primárním charakteristickým rysem to, že jsou způsobilé svým jménem jednat v majetkoprávních záležitostech a zodpovídají tak za věci, které z těchto úkonů vyplývají.

Jako statutární orgán v příspěvkové organizaci jedná většinou jmenovaný ředitel. Jeho pozice vznikne jmenováním a zanikne odvoláním zřizovatelem a to dle § 33

zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Ředitel, který byl v den jmenování uveden do funkce, zastává statutární orgán organizace a tím pádem mu běží pracovněprávní vztah, a stane se zaměstnancem příspěvkové organizace (Vrabková a kol., 2017).

Pro nutný zápis příspěvkové organizace do obchodního rejstříku je zapotřebí doložení dokladů o jmenování nebo odvolání statutárního orgánu. Tyto podklady dodává zřizovatel organizace, který rozhoduje o jmenování nebo odvolání statutárního orgánu. Je doloženo formou písemného prohlášení, nebo veřejnou listinou, z kterých plyne jasný souhlas fyzické osoby, která má být do obchodního rejstříku zapsána a dále čestné prohlášení statutárního orgánu.

Zřizovatel má pravomoc, kterou rozhodne o odměňování ředitele, je oprávněn k šetření stížností proti jmenovanému řediteli a může provádět veřejnoprávní kontrolu, jak celá příspěvková organizace hospodaří. Samotný ředitel příspěvkové organizace zastává funkci řádného hospodáře a tím odpovídá za veškeré činnosti a efektivní hospodaření organizace. Je oprávněn vydávat vnitřní předpisy právnické osoby, určuje a stanovuje výši platu zaměstnanců organizace a v plném rozsahu nese celkovou odpovědnost za porušování rozpočtové kázně organizace.

### **2.1.1 Příspěvkové organizace státu**

Příspěvková organizace státu je právnická osoba a byla založena některým ústředním orgánem státní správy. Tato organizace vydá zřizovací listinu, která musí splňovat náležitosti, které nám udává zákon o založení této organizace, tedy zákon č. 219/2000 Sb. zákon o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, je nutné oznámit v Ústředním věstníku ČR, který uveřejňuje Ministerstvo spravedlnosti ČR, jak v listinné, tak i elektronické podobě. Údaje, které je nutné uvést ve věstníku, nám opět upravuje zákon.<sup>1</sup>

Příspěvková organizace státu nakládá s finančními prostředky, které získala z předmětu své hlavní činnosti. Hlavní činnost byla stanovena zřizovatelem příspěvkové organizace. Dále spravuje peněžní prostředky ze státního rozpočtu prostřednictvím finančních poměrů, který ji udává zřizovatel. Rovněž hospodaří i s objemem finančních prostředků, který má ve svých fondech, s penězi, které získala jinou činností,

---

<sup>1</sup>REJSTŘÍKY: Ústřední věstník české republiky. [online]. Rejstříky. [25.03.2019]. Dostupné z: <http://www.rejstrik.cz/rejstrik/3-obchodni-rejstrik/ustredni-vestnik-ceske-republiky/>

s finančními dary, jak od fyzických, tak i právnických osob, s prostředky, které obdržela ze zahraničí, z rozpočtu Evropské unie a v neposlední řadě z rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů.

Zánik takové příspěvkové organizace nesmí být bez souhlasu státu, neboť stát je za ni odpovědný, a ručí za její závazky. Hospodaření této organizace je s prostřednictvím majetku České republiky, tzn., že vlastník celkového majetku je sám stát. Majetek, který organizace vytvoří a pořídí svou vlastní podnikatelskou činností, vždy nabude stát.

Mezi státní příspěvkové organizace můžeme zařadit například výzkumné ústavy, vědecká pracoviště, státní orgány, aj., (Vrabková a kol., 2017).

### **2.1.2 Příspěvkové organizace územní samosprávy**

Příspěvkové organizace územních samosprávných celků, tedy obcí, krajů a hl. města Prahy bývají neziskové a jejich rozsah, organizace a uspořádání, vyžaduje samostatnou právní subjektivitu. Při zřízení těchto příspěvkových organizací se postupuje dle § 27 až § 37 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Tyto organizace následně umožňují poskytovat smíšené veřejné statky pro občany na lokální (obecní), popřípadě regionální čili krajské úrovni v odvětví kultury, zdravotnictví, školství, sociální sféře nebo v dopravě.

Právní subjektivitu uznává příspěvkovým organizacím územně samosprávných celků zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, který upravuje zřizování, postavení, obsah a funkce rozpočtů, dále stanoví pravidla hospodaření. O samotném založení takové organizace právě na úrovni územní samosprávy rozhodne zastupitelstvo příslušně územního samosprávního celku. Toto rozhodnutí nebývá většinou omezené, je tedy dáno na dobu neurčitou. Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace zřizovací listinu, která musí obsahovat dle § 27 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů následující náležitosti:

- a) název zřizovatele, je-li jím obec uvede se zařazení do okresu,
- b) název, sídlo a identifikační číslo příspěvkové organizace,
- c) předmět činnosti a hlavní účel,

- d) označení statutárního orgánu a způsob vystupování jménem organizace,
- e) vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, se kterým příspěvková organizace hospodaří,
- f) majetková práva organizace,
- g) vymezení doplňkové činnosti navazující na hlavní účel organizace,
- h) definování doby, na kterou je příspěvková organizace zřízena.

Příspěvková organizace se zapisuje do obchodního rejstříku, kdy zřizovatel výše zmíněné organizace musí podat návrh na zápis. Zakladatel oznamuje tuto skutečnost Ústřednímu věstníku České republiky, který je veden u samotného Ministerstva spravedlnosti ČR, s to dle § 27 odst. 10, nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy organizace vznikla. V té samé lhůtě zakladatel oznamuje tuto skutečnost Úřednímu věstníku České republiky, který je veden u Ministerstva spravedlnosti ČR.

Dle § 28 odst. 4 příspěvkové organizace územní samosprávy spravují finanční prostředky, které získají vlastní činností a také prostředky, které přijaly z rozpočtu samotného zřizovatele. Dále mohou spravovat prostředky z vlastních fondů, z peněžních darů, které byly získány jak od fyzických osob, tak od právnických osob. Podle § 28 odst. 5 mohou hospodařit rovněž prostřednictvím dotací, které jsou poskytnuty z rozpočtu Evropské unie, nebo s penězi poskytovanými Národním fondem. Dle § 28 odst. 6 platí, že pokud se peněžní prostředky poskytnuté z dotací do konce kalendářního roku nespotřebují, převádí se do rezervního fondu na financování stanoveného účelu v dalším roce, pokud na daný účel nebudou použity, podléhají finančnímu vypořádání.

## **2.2 Hospodaření a rozpočet příspěvkových organizací**

Příspěvkové organizace v ČR se řadí mezi veřejnoprávní neziskové organizace, zakládány jsou jako právnická osoba veřejného práva, jejich založení případně ukončení je řešeno prostřednictvím jejich zřizovatele, jejich podstatou je poskytování veřejných statků a hospodaření dle sestaveného rozpočtu.

Jak vyplývá z § 53 zákona č. 218/2000 Sb., a § 28 zákona č. 250/2000 Sb., je rozpočet pro příspěvkovou organizaci sestaven jako vyrovnaný, tzn., že rozdíl, který by vznikl mezi rozpočtovými výnosy a rozpočtovými náklady je nutné pokrýt z finančních prostředků zřizovatele. Zřizovatel tak poskytuje této organizaci peněžní prostředky jako

podporu na provoz, jejich výše a četnost je dána zřizovatelem v návaznosti na výkon a další kritéria.

Hospodaření příspěvkové organizace je v přímém propojení na zřizovatele, ve formě salda svého rozpočtu. Příjmy, které organizace získá vlastní činností, většinou nejsou dostatečné, aby pokryly náklady spojené s poskytováním zpravidla smíšených veřejných statků, proto jsou organizaci poskytovány zřizovatelem finanční prostředky formou dotací, přímo příspěvkem na běžný provoz a na investice.

Podpora na provoz a její velikost je předem plánována a měla by být dána jako jeden ze závazných finančních ukazatelů, který zřizovatel poskytne ze svého rozpočtu na výkony, nebo další potřeby organizace. Jak velký příspěvek bude poskytnut na provoz, stanoví rozdíl mezi rozpočtovými (plánovanými) výnosy, bez podpory zřizovatele a rozpočtovými (plánovanými) náklady. Tyto položky bývají zpravidla u většiny příspěvkových organizací poskytujících veřejné služby vyšší, než rozpočtované (plánované) výnosy.

Zřizovatel má možnost ve zřizovací listině stanovit příspěvkové organizaci povinnost, aby byl zpracován tzv. finanční plán, který je se zřizovatelem následně projednán a poté schválen. V praxi to vypadá následovně, že na začátku rozpočtového roku je takový plán stanoven, jsou jasně dané priority pro daný rok a následně je několikrát v průběhu roku kontrolováno, jaké jsou odchylky od plánu a zjištěného skutečného stavu. Za tímto účelem je využíván vnitřní audit příspěvkové organizace, který průběžně vyhodnocuje a poukazuje na řádné hospodaření, případně se snaží odvrátit negativní hrozby a jejich příčiny.

## **2.3 Majetek příspěvkových organizací**

Majetek zřizovatele, který se příspěvkové organizaci svěří do správy k jejímu vlastnímu hospodářskému využití, můžou organizace používat jen v souladu s majetkovými právy, které zřizovatel uvedl ve zřizovací listině. Práva ke svěřenému majetku musí být v zájmu zřizovatele i příspěvkové organizace uvedena ve zřizovací listině zřetelně a srozumitelně. Majetková práva příspěvkové organizace umožní se svěřeným majetkem plnit účelně a hospodárně hlavní funkce, k nimž byla organizace zřízena (Stejskal a kol., 2013). S majetkem organizace nakládá tak, aby zabezpečila funkci řádného hospodáře, zabezpečuje povinnosti vlastníka vyplývající z obecně

závazných předpisů, majetek udržuje a opravuje. Příspěvkové organizace řádně a průkazně zaznamenávají majetek ve své evidenci, o majetku účtují a v souladu s předpisy a účetními metodami odepisují v průběhu jeho používání prostřednictvím účetních odpisů. Dle § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví daný majetek odepisují jen do výše ocenění, který je uveden v účetnictví. Zřizovatel nesleduje ve své evidenci tento majetek, předaný do správy příspěvkové organizace.

Příspěvkové organizace může získat majetek potřebný ke své činnosti následujícími případy:

- bezúplatným převodem od zřizovatele dané organizace,
- darem na základě darovací smlouvy a s předchozím písemným souhlasem zřizovatele. Dary jsou členěny na věcné a finanční, a také účelné (pokud je znám účel jejich použití) a neúčelné,
- děděním s předchozím písemným souhlasem zřizovatele, pokud by předchozí souhlas zřizovatele nezískala, musí dědictví odmítnout (Maderová Voltnerová, 2017).

Písemný souhlas zřizovatele příspěvkové organizace je potřeba k některým výše zmíněným úkonům, a to především k uzavírání smluv o půjčce, k nákupu věcí na splátky. „*Příspěvková organizace nesmí nakupovat akcie nebo cenné papíry, vystavovat a akceptovat směnky, poskytovat dary jiným subjektům a zřizovat nebo zakládat jiné právnické osoby, také příspěvkovým organizacím není dovoleno mít majetkové účasti v právnických osobách, které jsou zřízeny za účelem podnikání*“ jak tvrdí Vrabková, a kol. (2017, s. 24).

Příspěvková organizace dále musí sledovat, jestli dlužníci plní své závazky včas a v plné výši. Dále musí zabezpečit, aby nedošlo k promlčení nebo zániku práv vyplývajících z těchto závazků.

## **2.4 Příspěvkové organizace a jejich fondy**

Příspěvkové organizace při svých aktivitách hospodaří s majetkem, u kterého je vlastníkem zřizovatel. Proto je bezpodmínečně nutné, aby svoji činnost plnil a zabezpečil funkci řádného hospodáře, tzn., že se o majetek stará tak, aby byly splněny

všechny povinnosti, které plynou z finančních, požárních, bezpečnostních, hygienických a jiných předpisů.

V rámci své činnosti vytváří příspěvkové organizace státu dle § 56 – 60 zákona č. 218/2000 Sb., a příspěvkové organizace územního samosprávy dle § 30 – 33 zákona č. 250/2000 Sb., celkem čtyři druhy fondů. Jedná se o fond rezervní, investiční, fond odměn a fond kulturních a sociálních potřeb. Zůstatky vytvářených fondů se na konci účetního období převádí do roku následujícího.

**Rezervní fond** je tvořen z finančních prostředků zlepšeného výsledku hospodaření organizace, a to po skončení roku. Jedná se tak o kladný rozdíl mezi skutečnými výnosy spolu s přijatým provozním příspěvkem a provozními náklady. V jaké výši je převáděn, záleží na rozhodnutí zřizovatele. Dalším zdrojem do rezervního fondu jsou peněžní dary od právnických i fyzických osob. O tom, jak bude s fondem nakládáno, rozhoduje rada kraje či obce.

Dle § 30 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, používá příspěvková organizace rezervní fond:

- a) na úhradu ztráty v předchozích letech,
- b) na úhradu sankcí uložených za porušení rozpočtové kázně,
- c) k rozvoji své činnosti,
- d) k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady, kdy tento případ nastává v případě krytí nákladů, a pokud organizace nemá dostatek finančních prostředků.

Do **investičního fondu** dle § 31 zákona č. 250/2000 Sb., plynou finanční prostředky z rozpočtu zřizovatele, případně z dotací ze státních fondů, dále z peněžních darů od jiných subjektů. Pokud je nějaký investiční majetek, nebo dlouhodobý hmotný majetek, který je se souhlasem zřizovatele prodán, tak výnos z prodeje tohoto majetku plyne také do investičního fondu. Z tohoto fondu je následně možné použít peněžní prostředky na investiční výdaje (tj. nákup dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku), případně uhradit investiční úvěry nebo půjčky (např. platby dodavatelských faktur), v neposlední řadě může být použit k opravám a údržbě majetku. Pokud byl uložen zřizovatelský rozpočet, tak peněžní prostředky z investičního fondu slouží



k odvodu do tohoto rozpočtu. K takové transakci je vždy nutné mít souhlas zřizovatele, který čerpání těchto investic musí projednávat předem.

Do **fondů odměn** plynou prostředky ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace. Maximální výše je 80 % zlepšeného výsledku hospodaření a nanejvýš 80 % z finančních prostředků, které jsou stanoveny na výplaty zaměstnanců. Tyto prostředky jsou čerpány za účelem odměňování pracovníků příspěvkové organizace. K převodu peněžních prostředků je důležité mít souhlas zřizovatele, jak vyplývá z § 32 zákona č. 250/2000 Sb.

**Fond kulturních a sociálních potřeb** se řídí zákonem č. 218/2000 Sb. Zákon o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), dále zákonem č. 250/2000 Sb. a vyhláškou Ministerstva financí č. 353/2015 Sb. o fondu kulturních a sociálních potřeb. Na základě těchto právních předpisů se provádí odvod do fondu kulturních a sociálních potřeb během roku, a to zálohově z ročního objemu nákladů vynaložených na platy, mzdy či odměny. Finanční prostředky se neodvádí z dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti. Převod přidělu do Fondu kulturních a sociálních potřeb musí být převeden nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k tvorbě (Vrabková a kol., 2017). Dle § 33 zákona č. 250/2000 Sb., jsou finanční prostředky z fondu určeny k zajišťování různých kulturních, sociálních a společenských potřeb, které jsou zajišťovány pro zaměstnance v pracovním poměru k příspěvkové organizaci, nebo jsou s touto organizací úzce spjati. Jedná se například o příspěvek na stravování zaměstnanců, na půjčky pro bytové účely, na rekreaci a lázeňské pobyty, na kulturní a vzdělávací akce, na sociální pomoc zaměstnancům, dále se jedná o příspěvek na životní pojištění, penzijní připojištění či doplňkové penzijní spoření. Hospodaření a výši tvorby základního přidělu do fondu kulturních a sociálních potřeb stanoví vyhláška Ministerstva financí č. 353/2015 Sb.

## **2.5 Kontrola příspěvkových organizací**

Zřizovatel příspěvkové organizace je během roku odpovědný za provedení kontroly hospodaření organizace a finanční prověrku dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, a to za každý rozpočtový rok, kterým je v České republice rok kalendářní. Kontrolní činnost obvykle bývá vykonávána zřizovatelem, který kontroluje hospodaření organizace s veřejnými prostředky.

Podle § 31 zákona č. 250/2000 Sb., je účelem kontroly:

- skutečnost, zda je hospodaření organizace v souladu s právními předpisy,
- zda je hospodaření organizace s veřejnosprávními prostředky efektivní a účelné,
- prověření skutečnosti, zda jsou vedoucí orgánů veřejné správy včas, pravidelně a správně informováni o průběhu nakládání s veřejnými prostředky a o vykonávaných operacích,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem, neúčelnému a neefektivnímu nakládání s veřejnými prostředky nebo trestnou činností.

Součástí každé příspěvkové organizace je vnitřní kontrolní systém, za který odpovídá ředitel příspěvkové organizace. Vnitřní kontrolní systém je nedílnou součástí řízení organizace a obsahuje dvě složky, a to řídicí kontrolu a interní audit. Řídicí kontrola může být vykonána jako předběžná, průběžná, případně jako kontrola následná. Předběžná kontrola má za cíl posoudit plánované či připravované operace. Průběžná kontrola může být prováděna kdykoli, na základě této kontroly je vyhotoven protokol o provedené kontrole, kde jsou posléze uvedeny zjištěné nedostatky. K těmto nedostatkům jsou stanovena patřičná opatření vedoucí k nápravě, i s časovým horizontem jejich odstranění. Následnou kontrolou je zjišťována účinnost stanovených opatření a zda údaje o hospodaření s prostředky zachycují stav, zdroje a pohyb prostředků a jestli tyto informace odpovídají povinnostem pro nakládání s veřejnými prostředky.

### **3 Podstata a cíle interního auditu**

Podstatou a cílem interního auditu je nezávislé a věcné zkoumání procesů a jevů uvnitř účetní jednotky, s následným posouzením auditovaných transakcí a samotného vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace. Cílem každého auditu by mělo být posouzení řízení organizace tak, aby bylo zjištěno, jak je organizace úspěšná, jakým způsobem je dosaženo plánovaných cílů, jak jsou účinné a hospodárné. Dále se zaměřuje na zjištění skutečnosti, jak jsou využity poskytované zdroje. Zjištěním a závěrem auditu by měl být pro organizaci návrh doporučení, kterými zajistí zlepšení budoucího řízení, hospodaření a efektivnějšího využívání poskytovaných zdrojů (Dvořáček, 2005).

#### **3.1 Vývoj interního auditu**

Pojem audit vychází z latiny a jeho základním významem je poslouchání a dozvídání se. První zmínky o vývoji auditu rozeznáváme již ve starém Římě. Úzce souvisí s účetnictvím, jelikož patří k metodám, které byly používány jednotlivými rody, kupci a obchodníky k evidenci majetku. Během let se účetnictví začalo odchylovat, jelikož se začalo více zaměřovat na vedení a strukturu majetku. Audit se začal zaměřovat i na ochranu daného majetku a auditoři byli těmi osobami, které oznamovaly senátu výši státního majetku (Kafka, 2009).

Největší rozvoj auditu byl zaznamenán v Anglii od poloviny 19. století. Tento rozvoj byl vyvolán nárůstem veřejného či soukromého podnikání a účetních informací a tím pádem nutností tyto informace zaznamenávat, zabezpečit jejich spolehlivost a správnost. V Anglii v roce 1844 byl zákonem o britských akciových společnostech vytyčen požadavek, aby jeden nebo více akcionářů prověřili rozvahy připravované řediteli společnosti. Tento požadavek se za krátkou dobu změnil v tom, že dané prověření nemuseli provádět samotní akcionáři, ale společnost si mohla vybrat auditora, který měl za úkol kontrolovat účetní výkazy společnosti, hledat různé podvody a omyly (Dvořáček, 2003). Vývoj interního auditu byl podpořen rostoucí velikostí, přesunu funkcí a kompetencí na nižší orgány, vyšší složitostí a technickou náročností činností organizace, z to důvodu vznikla potřeba nalézt prostředky k nezávislému způsobu vyhodnocování a zlepšování analýzy a řízení rizik řídicích a kontrolních systémů.

V roce 1941 byla zavedena celosvětová profesní organizace nazvaná Institut interních auditorů (IIA) se sídlem v USA, která sdružuje interní auditory z celého světa a klade si za cíl rozšiřovat odborné znalosti interních auditorů, vypracovat závazné normy a pravidla, které by zaručovali správnost a spolehlivost při vykonávání této činnosti. Od té doby roste význam auditorské činnosti a stále častěji nachází své postavení vedle vedení společnosti.

Dále se rozvíjí Evropská konference Institutů pro interní audit (ECIIA), která vznikla v roce 1982 jako snaha o sjednocení přístupů k internímu auditu v Evropě (Dvořáček, 2003). V České republice byl založen v r. 1955 Český institut interních auditorů (dále jen ČIIA), který je zapsán jako spolek interních auditorů, má přes 1000 členů a byl přijat do ECCIA.

ČIIA poskytuje:

- a) informace o rozvoji interního auditu v ČR a zahraničí,
- b) organizuje vzdělávací akce,
- c) poskytuje konzultace v oblasti auditu,
- d) soustřeďuje interní auditory,
- e) popularizuje činnost interního auditu.<sup>2</sup>

### 3.2 Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu

Ve světě roste složitost veřejných a soukromých organizací, s tím se rozvíjí interní audit, který je po celém světě vykonáván v odlišném právním, kulturním a ekonomickém prostředí, proto v roce 2002 vznikl Rámec profesní praxe interního auditu (dále jen „Rámec“). Důsledkem probíhajících změn v interním auditu byl v roce 2006 vznik Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu (dále je „IPPF“).

IPPF je tvořen dvěma směnicemi, závaznou a doporučenou. Každá z nich obsahuje další složky.

Směrnice **závazná** se skládá z definice interního auditu, etického kodexu a standardů spolu s interpretacemi. Interpretace objasňují požadavky pro pojmy uvedené

---

<sup>2</sup>ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ: Co je interní audit [online]. ČIIA. [01.04.2019]. Dostupné z: <https://www.interniaudit.cz/ciia/?idKategorie=3>

v daném Standardu. Zde je vyžadován přesný soulad s požadavky, protože jsou nezbytné pro správnou činnost interního auditu.

Směrnice **doporučená** napomáhá k pochopení a implementaci Standardů. Tato kategorie je tvořena z Doporučení pro praxi, Stanovisek a Praktických návodů.

### 3.2.1 Definice interního auditu

Definicí auditu existuje velké množství. V jádru si jsou podobné, ale nejsou stejné. Za předně uznávanou definici je považována definice, jenž zní: *„Interní audit je nezávislá, objektivní, ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů,“* jak uvádí Dvořáček (2003, s. 4).

Můžeme také říci, že interní audit zkoumá a hodnotí všechny ekonomické procesy uvnitř podniku, aby odpovídaly správné efektivnosti řízení rizik, úrovni správy a vedení podniku (Müllerová, 2017).

Mezi základní pilíře interního auditu můžeme zařadit ujištění, poradenskou činnost, přidanou hodnotu, pomoc organizaci dosáhnout vytyčených cílů a systematické metody k řízení rizik a kontroly.

Ujištění, chápeme jako zajištění jistoty, která slouží pro vedení podniku. Na základě předloženého názoru na řízení systému řízení podniku vidí rizika ohrožení a chápe jejich význam, provádí strategii řízení kontroly a rizika, přizpůsobuje se změně (Dvořáček, 2003).

Poradenskou činnost poskytuje interní auditor společnosti pro zjištění a k eliminaci daného rizika. Služby jsou dlouhodobé, komplexní a systematické. Informace, které interní audit předkládá vedení společnosti, by měly mít přidanou hodnotu pro vedení společnosti a může pomoci ke zdokonalení v daných oblastech.

Smyslem všech podniků je vytvářet přidanou hodnotu. Audit přináší přidanou hodnotu tím, že informuje a hodnotí vedení a správu, zkoumá efektivitu a účinnost kontrolních mechanismů a navrhuje kroky k celkovému zlepšení. Návrh zlepšení může

mít podobu poradenství, písemných zpráv a dalších forem, vždy je nutné o tom informovat příslušné vedení.

Auditoři stanovují typ auditu na základě stanoveného cíle. Existuje několik následujících typů auditu:

- **finanční audit** zkoumá, jestli jsou ve finančních a účetních výkazech věrně zobrazeny veškeré skutečnosti,
- **audit podvodu** se snaží zjistit a potvrdit přítomnost podvodu,
- **vnitřní účetní kontrola**,
- **audit kontraktů** (investoři, dodavatelé a odběratelé), který zkoumá a snaží se zlepšovat vztahy mezi odběrateli a dodavateli. Audit dodavatele posuzuje způsobilost dodavatele z pohledu stability jakosti dodávek, a na základě těchto vyhodnocení se provádí volba dodavatele,
- **audit harmonie podnikové politiky a postupů se zákony, vyhláškami a nařízeními**,
- **audit operací** posuzuje soubor činností nebo funkcí podniku, aby zjistil, do jaké míry se plní stanovené cíle organizace, a které činnosti je potřeba zlepšit,
- **audit produktivity** zkoumá ziskovost, nákladovost a efektivnost organizace,
- **audit podniku** zkoumá a hodnotí současnou pozici podniku a jeho očekávaný vývoj,
- **audit managementu** se zabývá hodnocením kvality vedením organizace (tj. managementem) a kvalitou řízení jako systému,
- **audit jakosti** prověřuje, zda činnosti v oblasti jakosti jsou v souladu s plánovanými cíli, právními normami a předpisy, dále zkoumá další rozvoj systému jakosti a ověřuje bezpečnost a spolehlivost produktu, který se realizuje v rámci systému,
- **audit ekologický** je pravidelné hodnocení účinnosti organizace, řídicího systému a kroků stanovených k ochraně životního prostředí a má za cíl přizpůsobit závěry z vyhodnocení auditu ekologické politice organizace a zároveň pomáhá vedení organizace usnadnit kontrolu řídicích postupů, které mohou mít závažný dopad na životní prostředí,
- **audit inspekční** se provádí pro neziskové organizace a zkoumá, zda organizace provádí svou činnost ve shodě s platnými zákony a předpisy,

- **audit personální** je objektivní a nezávislé hodnocení lidských zdrojů v organizace a následné doporučení pro zlepšení efektivnosti jednotlivců organizace a organizačních jednotek,
- **audit vnějších podnikových vztahů** (Dvořáček, 2003).

### 3.2.2 Etický kodex

Pro interní auditory je nezbytné, aby dodržovali doporučení, která jsou obsažena v Etickém kodexu mezinárodního Institutu interních auditorů (dále jen „Etický kodex“), která jsou důležitá pro nezávislé a objektivní plnění funkce interního auditora. Cílem Etického kodexu je podpora etické kultury v profesi interního auditu (Báčová, Šenfeld, 2011).

*„Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky („Etický kodex“) definuje základní etické principy, které auditorská/účetní profese přijala s ohledem na svou odpovědnost jednat ve veřejném zájmu.“<sup>3</sup>* Etický kodex zahrnuje dvě důležité oblasti **základní zásady**, které obsahují principy pro profesi a praxi interního auditu a **pravidla jednání**, které popisují zásady chování, jenž se od interního auditora očekávají.

Interní auditoři by měli dodržovat tyto základní principy:

- a) integrita,
- b) objektivita,
- c) důvěrnost,
- d) kompetentnost.

Pravidla jednání se skládají ze čtyř principů:<sup>4</sup>

- a) **Integrita** znamená, že interní auditoři vykonávají svoji činnost čestně, odpovědně a s náležitou péčí, dodržují zákony a zveřejňují požadované informace. Dále se nezapojují do nezákonných aktivit nebo se zapojuvat do činností, které by diskreditovali profesi interního auditu. V neposlední řadě respektují zájmy a etické cíle organizace.

<sup>3</sup> KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY: Novela zákona o auditorech a etický kodex. [online]. [23.3.2019]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5681/eticky-kodex-2018-final-cz.pdf>

<sup>4</sup>ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ: Etický kodex [online]. ČIIA. [01.04.2019]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ciia/clenstvi/eticky-kodex.php>

- b) **Objektivita** znamená neúčast v aktivitách narušující objektivní úsudek např. konflikt zájmů se společností. Interní auditoři nepřijmou nic, co by mohlo narušit profesionální úsudek a uvádějí všechny podstatné a známé skutečnosti, aby nezkreslovali zprávu o činnostech.
- c) **Důvěrnost** vyjadřuje obezřetnost interních auditorů při použití a ochraně získaných informací, a dále nepoužívají informace pro osobní prospěch nebo v rozporu se zákonem a etickými cíli společnosti.
- d) **Kompetentnost** interního auditora znamená, že poskytují služby, pro které mají vědomosti, zkušenosti a schopnosti. Auditori provádí všechny své služby v souladu se Standardy a nepřetržitě zvyšují svoji odbornost a efektivnost služeb.

### 3.2.3 Mezinárodní standardy pro profesionální praxi interního auditu

Mezinárodní standardy pro profesionální praxi interního auditu (dále je „standardy“) jsou vydávány Institutem interních auditorů a představují doporučený způsob práce, kterým se mají řídit interní auditoři, při zahájení a vedení finanční kontroly. Činnost interního auditu musí být vždy ve shodě se Standardy, aby mohl dostát své odpovědnosti.

Smyslem standardů je:

- a) vymezit nejlepší praxi interního auditu,
- b) podpora zdokonalení interního auditu – řízení rizik, řízení a správa organizace, odpovědnost za výsledky a kvalita,
- c) vytvořit základ pro hodnocení výkonu interního auditu.

Význam standardů je pro dnešní společnosti velmi důležitý, jelikož umožňuje managementu organizace, externím auditorům a dalším řídicím orgánům pochopit úlohu a odpovědnost interního auditu. Dále, vytvořit základnu pro řízení a hodnocení výkonu interního auditu, a především zlepšit organizační procesy a postupy. Standardy ulehčují práci auditora a stanovují povinné požadavky na samotného auditora a jeho práci.

Standardy se skládají ze dvou hlavních skupin: Základní standardy a Standardy pro výkon interního auditu, a vztahují se na všechny služby interního auditu. První skupinu tvoří Základní standardy, které popisují požadavky a vlastnosti subjektů



poskytující službu interního auditu. Standardy pro výkon interního auditu obsahují popis služby interního auditu, zajišťují kvalitativní kritéria pro hodnocení služby interního auditu. Dále se můžeme setkat s Prováděcími standardy, které rozvádějí základní požadavky a vymezují požadavky týkající se zajišťovacích a poradenských činností. Zjednodušeně můžeme říci, že Prováděcí standardy rozvádějí požadavky Základních standardů a Standardů pro výkon interního auditu.<sup>5</sup>

Základní obsah Základních standardů a Standardů pro výkon interního auditu je uveden v tabulce č. 3.1.

**Tab. 3.1 Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu**

<b>Základní standardy</b>	<b>Standardy pro výkon interního auditu</b>
1000 – Účel, pravomoci a odpovědnosti	2000 – Řízení interního auditu
1100 – Nezávislost a objektivita	2100 – Charakter práce
1200 – Odbornost a náležitá profesní péče	2200 – Plánování zakázky
1300 – Program pro zabezpečování a zvyšování kvality	2300 – Realizace zakázky
	2400 – Předávání výsledků
	2500 - Monitorování
	2600 – Předávání informace týkající se přijetí rizika

Zdroj: ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ: Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu [online]. ČIIA. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php>

### 3.3 Úloha interního auditu

Minimální rozsah úlohy práce interního auditu stanoví Standardy IIA. Mezi základní úlohy interního auditu patří:

1. Vytváření analýzy organizace, tím sledovat správné řízení organizace a navrhnout vhodná řešení a doporučení.

<sup>5</sup> ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ: Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu [online]. ČIIA. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php>

2. Kontrola spolehlivosti a správnosti informačního systému.
3. Provedení unikátních studií, kterými budou prověřovány znalosti organizace a celého odvětví.
4. Spolupráce s externím auditorem.
5. Informovanost vedení o problémech nebo anomáliích, které byly během auditorské činnosti nalezeny, a zároveň uvést doporučení k jejich odstranění.
6. Kontrola správného plnění zákonů, pokynů vedení společnosti a politiky rozvoje.
7. Zaměření zvláštní pozornosti novým tendencím a směru řízení.
8. Vyhodnocení, veškerých technologií a lidských zdrojů, aby odpovídaly správnému a vhodnému využívání pro dosažení cílů (Dvořáček, 2003).

Aktivní plnění výše zmíněných úloh zabezpečí interním auditorům docílit následujících cílů:

- provádět efektivní kontrolu veškerých ekonomických činností a jevů v organizaci,
- svým doporučením dosáhnout v organizaci správného chodu a nejlepších výsledků,
- plnit normy a pokyny vedení organizace,
- řídit rizika a kontroly,
- průběžně informovat vedení organizace (Kafka, 2009).

Pokud interní auditor řádně plní své úkoly, dosahuje vytyčených cílů, pomáhá organizaci zlepšit její slabé stránky a neustále zdokonaluje řízení organizace, dosahuje plné důvěry ze strany vedení organizace, který se bude aktivně a často obracet na interního auditora, využívat auditorské zprávy k lepšímu řízení.

### **3.4 Zákon č. 320/2001 Sb.**

Tento zákon určuje organizaci, rozsah finanční kontroly uvnitř orgánů veřejné správy. Stanoví předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly podle tohoto zákona.

Dle § 3 zákona o finanční kontrole je finanční kontrola součástí systému finančního řízení, který zabezpečuje hospodaření s veřejnými prostředky. Finanční kontrolu tvoří:

- **systém finanční kontroly vykonávané kontrolními orgány,**
- **systém finanční kontroly vykonávané podle mezinárodních smluv** – finanční kontrola je vykonávána mezinárodními organizacemi podle vyhlášených mezinárodních smluv a jejich úkolem je kontrola zahraničních prostředků,
- **vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy** – vedoucí orgánu veřejné správy musí zavést tento systém, který vytváří pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. Vnitřní kontrolní systém je nedílnou součástí řízení organizace a obsahuje dvě složky, a to řídicí kontrolu a interní audit.

Za nastavení řídicí kontroly je odpovědný vedoucí orgánu veřejné správy, je prováděna odpovědnými vedoucími zaměstnanci. Řídicí kontrola obsahuje tři fáze, a sice kontroly předběžné, průběžné a následné. Řídicí kontrola začíná přípravou operací před sválením, dále pokračuje pozorováním uskutečňovaných operací a končí vypořádáním, vyúčtováním a následným prověřením vybraných operací, a zároveň se hodnotí s již dosaženými výsledky.<sup>6</sup>

Interní audit je nezávislé přezkoumání a vyhodnocování operací vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, který zjišťuje, zda jsou dodržovány právní předpisy a přijatá opatření.

Hlavní cíle finanční kontroly dle § 4 zákona č. 320/2001 Sb., jsou:

- dodržování právních předpisů a přijatých opatření při hospodaření s veřejnými prostředky,
- zajištění úkolů stanovených vedoucími orgány veřejné správy,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům,
- poctivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky,
- zajištění hospodárného, účelného a efektivního výkonu veřejné správy.

---

<sup>6</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MFČR: *Systém finanční kontroly*. [online]. MFČR [1. 4. 2019]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/kontrola-verejnych-financi/financni-kontrola/system-financni-kontroly>

### 3.4.1 Funkční nezávislost interního auditu

Vnitřním orgánem příspěvkové organizace je oddělení interního auditu jako funkčně nezávislé jednotky organizace, případně je za tímto účelem jmenován pověřený zaměstnanec, který je organizačně oddělen od výkonných a řídicích jednotek v dané organizaci. Konkrétní zařazení interního auditu jako útvaru do organizační struktury organizace může mít v praxi nejrůznější podoby, jelikož to záleží na velikosti organizace, na konkrétní ekonomické činnosti, na vedení, schopnostech a zkušenostech interního auditora.

Na funkční nezávislost jsou kladeny následující požadavky:

- nezávislost interního auditu na činnostech, které prověřuje,
- za oblast, která je předmětem auditu, je funkčně vyloučena pravomoc a odpovědnost,
- interní auditor nesmí být pověřen úkolem, který by byl v rozporu se samotným nezávislým výkonem funkce.

Interní audit zjišťuje, dle § 28 odst. 2 zákona o finanční kontrole zda:

- a) jsou dodržovány právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy činnosti příspěvkové organizace,
- b) rizika vztahující se k činnosti příspěvkové organizace jsou včas rozpoznány a jsou přijata odpovídající opatření k jejich odstranění nebo zmírnění jejich dopadu,
- c) řídicí kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy věrné a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- d) jsou řádně plněna provozní a finanční kritéria,
- e) vnitřní kontrolní systém je v organizaci nastaven dostatečně a správně, reaguje včas na změny ekonomických, právních provozních a jiných podmínek,
- f) výsledky, kterou jsou dosaženy při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy, poskytují dostatečné informace o schválených změnách a také, zda jsou cíle tohoto orgánu řádně splněny.

Interní audit zahrnuje, dle § 28 odst. 4 zákona o finanční kontrole následující typy auditu:

- **finanční audit**, které ověřují, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním,
- **audit systémů**, které prověřují a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti a zajištění správy veřejných prostředků,
- **audit výkonu**, které zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému.

### 3.4.2 Postavení interního auditu v organizační struktuře

Zřízení útvaru interního auditu záleží na rozhodnutí vedení příspěvkové organizace. Před vznikem útvaru interního auditu musí ředitel rozhodnout o jeho postavení a kompetentnosti vůči organizaci. Jak uvádí § 29 odst. 4 zákona o finanční kontrole, je interní audit naprosto nezávislý na ostatních stupních řízení a nelze útvary interního auditu pověřovat úkoly (např. řídicími), které jsou v rozporu s nezávislým vykonáváním stanovených úkolů auditu.

Osoby nebo orgány nadřízené auditu jsou povinny:

- vytvořit podmínky nezbytné k výkonu činností auditu, zároveň musí vypracovat každoroční aktualizace auditní strategie a ročního plánu auditu,
- zajistit podmínky pro nezávislé vykonávání auditu,
- zabezpečit potřebné zdroje pro činnost auditní služby, s tím že plánované zdroje musí být včas dostupné,
- zařídit, aby nedošlo k ovlivnění, omezení nebo zabránění činnosti auditu,
- stanovit pravidla pro odměňování auditorů.

Postavení útvaru interního auditu je ovlivněno zejména:

- typem a velikostí organizace,
- ekonomickou situací,
- informačními systémy,
- dostatečnými materiálními a personálními zdroji,
- systémem vnitřní kontroly (Dvořáček, 2003).

Roli interního auditora může v organizaci zastávat:

- pracovník dané organizace,
- specializované pracoviště organizace,
- osoba ve smluvním vztahu (tj. externí osoba),
- firma ve smluvním vztahu (tj. externí firma).

### 3.4.3 Plánování interního auditu

Každé provádění auditu si interní auditoři musí nejdříve důkladně naplánovat. Bez stanoveného plánu nelze zajistit dosažení požadovaných výsledků. Východiskem pro zpracování plánu interního auditu je analýza rizik, strategie a hlavní cíle organizace, požadavky vedení organizace a příslušné legislativy, výsledků předchozích auditů a doporučení jiných pracovníků interního auditu, spolupráce s externími institucemi. Plán auditu upřesňuje jednotlivé oblasti, na které se bude interní auditor zaměřovat a podávat srozumitelné vysvětlení daných výsledků, procesů a proč se některými oblastmi zabývá méně, a některými více. Proces plánování činností interního auditu se snaží vyřešit otázku, jak nejefektivněji zajistit audit všech systémů organizace (Dvořáček, Kafka, 2005). Interní audit se provádí v souladu se střednědobým a ročním plánem auditu.

**Střednědobý (strategický) plán**, jak vyplývá z § 30 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, stanovuje potřeby orgánu veřejné správy z dosavadních výsledků činnosti a očekávaných záměrů a cílů. Střednědobý plán vyjadřuje rozsah činnosti auditu v období 3 až 5 let. Plán se vypracovává buď komplexně, nebo pro jednotlivé složky interního auditu, ze kterých se následně vypracuje komplexní plán útvaru interního auditu. Struktura střednědobého plánu pro jednotlivé složky interního auditu vypadá následovně:

- souhrnné zhodnocení východisek pro sestavené plánu,
- stanovení auditorských oblastí,
- stanovení významných oblastí, kterým se auditor bude věnovat více,
- z hlediska útvarů organizace vymezit činnosti interního auditu,
- schválení orgánem organizace, který je k tomu oprávněn (Dvořáček, 2003).

Střednědobý plán vychází zejména z hodnocení rizik v organizaci, jako jsou:

- změny v organizační struktuře,
- změny pracovních postupů,
- příležitosti ke korupčnímu nebo k jinému podvodnému jednání,
- objem a struktura spravovaného majetku,
- výsledky, kvalita, počet a typ auditu.

**Roční plán** vychází ze střednědobého plánu a upřesňuje rozsah, věcné zaměření, druh auditu, cíle auditu, časové rozvržení auditu, personální zajištění včetně času pro odbornou přípravu auditorů k jejich provádění. Dále zahrnuje konzultační zakázky a úkoly v metodické oblasti.

Plán auditu by měl obsahovat:

- hlavní cíl, postupy a rozsah interního auditu,
- harmonogram činností pro provedení auditu,
- jména pracovníků, kteří jsou zapojeni do procesu auditu,
- jména pracovníků odpovědných za průběh interního auditu a rozdělení jejich rolí při interním auditu,
- datum a místo konání interního auditu,
- nutné podklady k zahájení auditu a jeho průběhu.

**Příprava auditu** navazuje na plánování útvaru interního auditu. Jejím výsledkem jsou zadání auditu a pracovní programy jednotlivých auditů. Příprava zahrnuje předběžné šetření týkající se auditované organizace. Součástí předběžného šetření mohou být rozhovory s vedoucím organizace, případně průzkum ve formě dotazníků zaměřených na hodnocení rizik spojených s činností organizace. Příprava auditu dále zahrnuje stanovení cíle auditu, vymezení informací, pomocí nichž lze dosáhnout konkrétního cíle a stanovení metody k získání potřebných informací. V neposlední řadě vypracování zadání a programu interního auditu. Zadání pro audit stanoví termíny časového harmonogramu pro provedení auditu a slouží k informovanosti auditovaného subjektu o připravovaném auditu. Program auditu je podrobným pracovním plánem auditorů, který určí, co je třeba udělat k dosažení cílů.

**Program auditu** obsahuje:

- identifikační údaje,

- cíl auditu a záměry, kterých má být dosaženo při současném respektování rizika,
- vymezení auditu z hlediska času, kapacit a věcné náplně – určuje specifikaci činnosti v rámci přípravné, realizační a vypořádací fáze či v rámci auditu jako celku, rozděluje práci z hlediska náplně a časového rozvrhu mezi jednotlivé členy auditorského týmu a případně i na externí spolupracovníky,
- postupy, metody a techniky provedení auditu,
- časový harmonogram pro vypracování závěrečné zprávy.

#### **3.4.4 Provádění interního auditu**

*„Audit je zpravidla vykonáván na základě písemného prověření vedoucího útvaru interního auditu. Jedná se o dokument, kterým interní auditoři prokazují své oprávnění vykonat audit“, jak tvrdí Dvořáček, Kafka (2005, s. 174).* Vedoucí pracovník interního auditu zpravidla zahajuje audit na schůzce s vedoucím orgánem dané organizace, kde jej seznámí s cílem, předmětem a časovým harmonogramem celého postupu. Za správné provedení auditu, za předání jeho výsledků a doporučení odpovídá vedoucí pracovník útvaru interního auditu.

Realizace interního auditu se skládá z několika dílčích kroků, které na sebe navazují. Pro splnění stanovených cílů musí interní auditoři identifikovat, analyzovat, vyhodnotit a dokumentovat dostatečné množství informací v podobě podkladů, jež zakládají do auditorského spisu. Auditorský spis obsahuje všechny potřebné materiály vypracované a získané v průběhu provádění auditu. Doklady mají především listinou podobu, ale existují i doklady ústní nebo získané pozorováním, u nichž se doporučuje vyhotovit písemné potvrzení. Spis, ve kterém se shromažďují veškeré dokumenty slouží k doložení průběhu celého procesu interního auditu.

Během auditorské činnosti využívají auditoři nejrůznějších kontrolních postupů, metod a technik, jako jsou například:

- rozhovor,
- pozorování,
- srovnávání,
- analýza a syntéza,



- abstrakce,
- indukce a dedukce,
- modelování,
- analogie,
- matematické a statistické metody,
- výběrový vzorek,
- komparativní analýza,
- postupový diagram,
- analytický přehled (Dvořáček, 2003).

### 3.5 Auditorská zpráva

O výsledcích auditorské práce by měli auditoři podat zprávu, jež bude obsahovat doporučení a následně se ujišťovat o přijetí opatření k nápravě jimi zjištěnými nedostatky. Auditorská zpráva se vypracovává písemně, která shrnuje názor auditorů na auditovanou oblast a současně v sobě zahrnuje doporučení k přijetí nápravných opatření k odstranění zjištěných nedostatků. Zjistí-li útvar interního auditu, že nebyla přijata auditorem stanovena opatření, je povinen na toto zjištění písemně upozornit vedoucího orgánu veřejné správy, jak stanoví § 31 odst. 2 zákona o finanční kontrole.

Dle § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole jsou v auditorské zprávě shrnuty výsledky interního auditu, které zejména:

- hodnotí vnitřní kontrolní systém orgánu veřejné správy,
- zkoumají výskyt nedostatků, které negativně ovlivnil činnost orgánu veřejné správy ve fungování vnitřního kontrolního systému,
- popisují zjištění o skutečnostech, které by mohly vést k neúplnosti a neprůkaznosti účetnictví,
- nabízí doporučení ke zkvalitnění řízení finanční a provozní činnosti orgánu veřejné správy a jeho vnitřního kontrolního systému.

Auditorská zpráva by měla být připravena pečlivě se vzornou úpravou, správnou stylizací přesností a přehledným uspořádáním. Dále musí splňovat řadu náležitostí, k nimž patří:

- název zprávy,

- příjemce, kterému je zpráva určena,
- definovat předmět a cíl auditu,
- vymezit odpovědnost vedoucího orgánu účetní jednotky,
- vymezit odpovědnosti a úlohy auditora,
- vymezit účel a rozsah auditu,
- vymezit metody používané při auditu,
- popsat auditní zjištění a doporučení.

### 3.6 Interní auditor

Interní auditor je specialista, který tvůrčím způsobem své práce řeší harmonizaci a celkový rozvoj interního auditu, hodnotí a přezkoumává veškeré činnosti v jednotlivých orgánech veřejné správy, které jsou následující:

- **identifikuje a hodnotí rizika**, která jsou spojena s řízením a správou jednotlivých orgánů veřejné správy, sleduje, zda rizika, která se vztahují k jeho činnosti jsou včasné rozpoznána, a zda jsou přijata patřičná opatření, aby tato rizika byla vyloučena, případně zmírněna,
- **komplexně posuzuje návrhy** právních předpisů v rámci připomínkových řízení a zpracovaných stanovisek,
- **koordinuje výkon** interního auditu a metodického řízení v orgánech veřejné správy,
- **prověřuje a hodnotí činnosti**, postupy a procesy na samotném základě pravděpodobně vyskytovaných významných chyb, nesrovnalostí a případných odchylek,
- **prověřuje** hospodárnost, účelnost a efektivnost operací, ověřuje účinnost vnitřního kontrolního systému v rámci auditních výkonů,
- **prověřuje** spolehlivost, včasnost provozních, finančních a dalších jiných informací, které v rámci auditu zkoumá,
- **prověřuje** informační schopnost finančních výkazů, jejich spolehlivost, integritu a jejich popis v účetních metodách v rámci finančního auditu,
- **předepisuje priority činností**, které bude interní audit zkoumat,

- **vytváří koncepci a koordinuje systém interního auditu**, harmonizuje služby interního auditu, tak aby byly v souladu s mezinárodními systémy a standardy,
- **tvoří návrhy** v oblasti právních předpisů v problematice interního auditu,
- **vytváří pracovní programy auditů**, stanovuje postupy pro identifikaci možných rizik, analyzuje, hodnotí a zaznamenává informace získané v průběhu auditu,
- na základě zjištěných faktů **vypracovává zprávy** z vykonaných auditů a předkládá doporučení pro vedoucí orgány veřejné správy k možnému zmírnění rizik a k nápravám zjištěných nedostatků vše v souladu se zákonem o finanční kontrole.<sup>7</sup>

### 3.7 Externí audit

V této kapitole je zmíněn externí audit i když není pro dále uváděnou příspěvkovou organizaci povinností, tak přesto jej dobrovolně provádí na základě rozhodnutí ředitele a doporučení zřizovatele.

Externí audit je veřejná služba, prováděna zcela nezávislým a kvalifikovaným odborníkem, která spočívá v ověřování finančního stavu organizace. Externího auditora nevybírá management společnosti, který je zodpovědný především za vyhotovení finančních výkazů, ale je zvolen vlastníky společnosti, a právě vlastníci společnosti patří mezi nejdůležitější uživatele informací plynoucí z účetní závěrky (Hakalová, 2010). Základním cílem ověřování finančních výkazů je zvýšit věrohodnost účetních informací, všech společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy. Externí audit ujišťuje uživatele o tom, zda zveřejňovaný obraz finanční situace společnosti je věrný a poctivý. V zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších změn je popsáno, že účetní závěrku a výroční zprávu musí mít ověřenou všechny akciové společnosti, obchodní korporace a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedné (to platí u

---

<sup>7</sup>NÁRODNÍ SOUSTAVA PODNIKÁNÍ: *Interní auditor specialista* [online]. Ministerstvo práce a sociálních věcí. [01.04.2019]. Dostupné z: <https://nsp.cz/jednotka-prace/interni-auditor-specialis>

akciových společností) nebo dvou ze tří uvedených kritérií. Jak vyplývá z § 20 odst. 1 zákona o účetnictví jsou tato kritéria:

- Aktiva v celkovém objemu 40 mil. Kč,
- Roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč,
- Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Dle zákona č. 93/2000 Sb., o auditorech vykonává externí auditor službu ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv, ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů, ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou.

Externí audit je upraven zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, který vymezuje, že auditorem je fyzická nebo právnická osoba, jež je zapsána v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů České republiky a bylo mu vydáno KAČR oprávnění provádět auditorskou činnost. Dle § 4 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech vydá KAČR příslušné oprávnění fyzické osobě, která musí splnit řadu podmínek:

- dosáhnout vysokoškolského vzdělání,
- mít způsobilost k právním úkonům, tedy svéprávná,
- je bezúhonná,
- absolvovat po dobu alespoň tří let odbornou praxi na pozici asistent auditora,
- nesmí být v pracovním poměru s výjimkou pracovního poměru vysokoškolského učitele nebo pracovního poměru auditora nebo u auditorské společnosti,
- nevykonávat činnost, která je v rozporu s poskytováním auditorských služeb,
- složit auditorskou zkoušku,
- uhradit poplatek ve výši stanovené KAČR.

Vstup do auditorské profese je podmíněn úspěšným složením auditorské zkoušky, kterou jsou prověřeny komplexní znalosti uchazečů o zápis do seznamu auditorů.

Jak uvádí § 8 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, prověřuje auditorská zkouška znalosti z těchto oblastí:

- podniková a finanční ekonomie,
- zásady finančního řízení,
- účetnictví a manažerské účetnictví,
- občanské, obchodní, finanční, insolvenční, pracovní a sociální právo
- právních předpisů a standardů vztahující se k sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- správa a řízení obchodních společností,
- informačních a komunikačních systémů,
- matematických a statistických metod,
- profesní etika a nezávislost,
- mezinárodní auditorské standardy,
- auditorských postupů, metod a technik.

Dále může být auditorem i právnická osoba, která je auditorskou společností. Auditorská společnost je zapsána v seznamu auditorských společností vedeném KAČR. Pro vydání auditorského oprávnění a zápis do seznamu auditorů, musí auditorská společnost splňovat několik podmínek, které stanoví § 5 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech:

- fyzické osoby, které pro auditorskou společnost vykonávají povinné audity, jsou statutárními auditory,
- členové jejího řídicího orgánu jsou bezúhonní,
- není v úpadku,
- je bezúhonná,
- nevykonává další výdělečnou činnost mající znaky podnikání,
- uhradit poplatek stanovený Komorou auditorů.

Komora auditorů České republiky je organizace zřízena zákonem o auditorech za účelem vedení auditorské profese v České republice, které byla založena v roce 1993.

Podle zákona o auditorech mohou povinné audity účetních závěrek provádět pouze auditoři mající oprávnění a zapsaní v rejstříku auditorů, který vede KAČR.<sup>8</sup>

### 3.7.1 Interní audit vs. externí audit

Externí auditor ujišťuje uživatele finančních výkazů o tom, že zveřejňovaný obraz finanční situace společnosti, je věrný a poctivý. Zatímco interní auditor ujišťuje vedení organizace o tom, že procesy jsou efektivní, hospodárné a účelné, a zároveň navrhuje doporučení pro zefektivnění těchto procesů.

Cíle interního auditora jsou širší a rozmanitější než cíle externího auditora, protože se interní audit nesoustřeďuje pouze na finanční stránku společnosti. Činnost interního auditora zahrnuje rozsáhlou oblast aktivit a podléhá výraznějšímu tlaku, protože přináší auditované společnosti přidanou hodnotu jeho výstupů.

Interní audit může být vykonáván externě, ale zpravidla je vykonáván prostřednictvím vlastních pracovníků společnosti, tedy interním oddělením auditované společnosti. Externí audit je firmě z principu poskytován externě, vyžaduje, aby auditoři nebyli zaměstnanci společnosti, jelikož musí být dodržena jejich nezávislost vůči auditované společnosti.

Další odlišnost mezi interním a externím auditem se týká způsobu výběru auditora. Výběr interního auditora je v kompetenci managementu, zatímco výběr externího auditora by měl být naopak zajištěn vlastníky společnosti. Informace které, plynou z výsledků práce externího auditora slouží pro potřeby vlastníků, ostatních uživatelů a vedoucího orgánu společnosti. Kdežto výsledky z interního auditu nejsou zpřístupněny externím uživatelům, slouží pro potřeby vedení společnosti.

Externí audit bývá velmi důsledně prováděn, a to především v souladu s auditorskými standardy a normami, které souvisí s legislativou. Tyto normy není možné přizpůsobit konkrétním podmínkám. Oproti tomu aktivity interního auditu bývají daleko víc variabilnější, závislé na potřebách a rozhodnutích managementu auditovaného společnosti.

---

<sup>8</sup> ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ: *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu* [online]. ČIIA. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php>

Hodnocení externího auditora je závislé na množství aktivit souvisejících s náročností podnikových procesů a v principu předem tak, aby nebylo možné ovlivnit výsledek, který právě hodnotí. Interní auditor je právě naopak hodnocen na základě konkrétních výsledků, které při výkonu auditu byli zjištěny.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR: *Rozdíly mezi interním a externím auditem*. [online]. Hledám účetní.cz. [02.04.2019]. Dostupné z: <https://www.hledamucetni.cz/zajimavosti/rozdily-mezi-internim-a-externim-auditem>

## **4 Analýza procesu interního auditu ve vybrané příspěvkové organizaci**

Praktická část je zpracována na základě získaných informací o Nemocnici Ivančice, příspěvková organizace (dále jen NIV), vycházejících z veřejných rejstříků, výročních zpráv a z informací, které NIV zpřístupnila se souhlasem vedení nemocnice při absolvování praxe v této organizaci.

Následující kapitola obsahuje všeobecné informace o NIV, jako jsou název, sídlo a právní forma, stručnou charakteristiku, dále následuje její členění, tj. organizační struktura a požadavky podle zákona 320/2001 Sb., o finanční kontrole, se kterými musí být činnost organizace v souladu.

### **4.1 Charakteristika příspěvkové organizace**

Podle zřizovací listiny je Nemocnice Ivančice příspěvkovou organizací Jihomoravského kraje, který je jejím zřizovatelem. Jedná se tedy o příspěvkovou organizaci územní samosprávy. Organizace je zřízena na dobu neurčitou a hlavním účelem jejího zřízení je poskytování zdravotních služeb ve formě zdravotní péče poradenské, ošetrovatelské, diagnostické, preventivní, rehabilitační, léčebné a lékařenské.<sup>10</sup>

Předmět činnosti organizace související s tímto účelem se skládá z poskytování konkrétních činností:

- a) ambulantní a ústavní péče,
- b) prodej léků a zdravotnických potřeb,
- c) prodej prostředků zdravotnické techniky,
- d) dopravní zdravotní služba,
- e) zdravotnická záchranná služba,
- f) praxe studentů středních zdravotnických škola a studentů z lékařských a farmaceutických fakult.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> NEMOCNICE IVANČICE, PŘÍSPĚVKOVÁ ORGANIZACE: *O nemocnici*. [online]. NIV. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.nspiv.cz/o-nemocnici-ivancice/o-nemocnici.htm>

<sup>11</sup> *Zřizovací listina*. Brno, 2005.



NIV tvoří jednotný organizační a hospodářský celek, má oprávnění hospodařit s majetkem kraje, který potřebuje k výkonu stanoveného účelu a předmětu činnosti. Tento majetek tvoří věci nemovité, movité a ostatní. K těmto věcem má určitá majetková práva a povinnosti.

Statutárním orgánem příspěvkové organizace je ředitel, kterého jmenuje a odvolává Rada Jihomoravského kraje. Ředitel je oprávněn jednat jménem příspěvkové organizace ve všech záležitostech v souladu s platnými právními předpisy v rámci oprávnění danou zřizovací listinou tak, že k razítku příspěvkové organizace připojí svůj vlastnoruční podpis. Ředitel jmenuje a odvolává svého zástupce, který je zaměstnancem dané příspěvkové organizace a jedná stejným způsobem jako ředitel v rozsahu stanoveném vnitřním předpisem příspěvkové organizace.

#### **4.2 Organizační členění příspěvkové organizace**

Organizační členění představuje organizovaný systém, ve kterém jsou uspořádány vztahy mezi jednotlivými pracovními místy v organizaci. Zahrnuje vztahy nadřízenosti a podřízenosti a vymezuje pravomoci a odpovědnost jednotlivých pracovníků.<sup>12</sup>

Organizační strukturu organizace je zachycena ve vnitřních směrnících a pracovních náplních, ze kterých plyne hierarchie uspořádání vztahů. Toto definování vztahů je důležité pro správné řízení, rozhodování a schvalování. Nemocnice má organizační strukturu popsanou v Organizačním řádu NIV. V příloze č. 1 je zachyceno základní schéma organizační struktury, ve kterém můžeme vidět, že interní auditor, který je zaměstnanec nemocnice, je přímo podřízen řediteli nemocnice. Lze konstatovat, že funkce interního auditora je v NIV velmi důležitou a potřebnou činností. Dále je v nemocnici zřízena funkce Manažera kvality, který je rovněž podřízen přímo řediteli a podílí se na provádění auditů. Rozdíl v jejich činnostech spočívá v předmětu prováděných auditů. Do kompetence Manažera kvality patří plánování auditů spadajících do oblasti poskytování zdravotních služeb. Tyto audity jsou stanoveny jako jeden ze základních indikátorů kvality. Jeho činnost se nevztahuje na interní audity dle zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole, ta spadá do kompetencí interního auditora.

---

<sup>12</sup> ORGANIZAČNÍ STRUKTURA: *Organizační struktura (Organizational Structure)*. [online]. ManagementMania.com. [01.04.2019]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/formalni-organizacni-struktura>

Interní auditor a manažer kvality jsou dvě samostatné funkce, které jsou na sobě nezávislé a funkčně oddělené, obě přímo podřízené řediteli nemocnice.

#### **4.3 Finanční kontrola v Nemocnici Ivančice**

Kontrolní systém ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě byl v nemocnici zaveden od roku 2003 a je součástí systému finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky. Finanční kontrola dle tohoto zákona navazuje na kontrolu dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a je zajišťována pověřenými odpovědnými zaměstnanci. Výkon interního auditu podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole je zajištěn na základě pracovního vztahu s auditorem. Finanční kontrola tvoří vnitřní kontrolní systém.

Za korektní nastavení a správné fungování kontroly je odpovědný ředitel organizace, který by měl stanovit, zajistit, přijmout a následně sledovat následující opatření:

- stanovuje velikost odpovídajících pravomocí a odpovědností vedoucích pracovníků a ostatních zaměstnanců, jak a v jaké míře mohou nakládat s veřejnými prostředky, tzn. konkrétně určuje, za co je kdo odpovědný a v jak velkém rozsahu,
- zajistí oddělení, které disponuje určitou mírou pravomocí a odpovědností v oblasti přípravy, schvalování a kontroly finančních a majetkových transakcí. V tomto případě je velmi důležité vycházet ze zásady, aby byla co nejvíce omezena rizika při manipulaci s veřejnými prostředky tím, že je zajištěn vzájemný dohled odpovědných zaměstnanců v souladu v principu čtyř očí,
- zajistí, že o všech transakcích a kontrolách je uskutečněn záznam a k tomu je vedena patřičná dokumentace. Tzn, že veškerý pohyb financí a ostatního majetku je doložen v písemné formě,
- přijímá taková nezbytná opatření, která vedou k ochraně veřejných prostředků tím, že stanoví postup, který zabrání neoprávněnému nakládání s veřejnými prostředky,
- zjistí, aby zdroje byly využity hospodárně, efektivně a účelně,

- sleduje a zabezpečuje řádné a včasné plnění rozhodujících úkolů v organizaci.

Na základě plánu kontrol a podle potřeb NIV je prováděna průběžná a následná finanční kontrola. Vedení nemocnice zadává jednotlivé úkoly k provádění finanční kontroly písemně v zápisech z porad, a tyto úkoly jsou samotným vedením pravidelně kontrolovány. Správný postup při přípravě a schvalování operací je zajištěn ve vnitřní směrnici s názvem Systém finanční kontroly, která dále charakterizuje jednotlivé pravomoci vedoucích a pověřených pracovníků vnitřním řídicím a kontrolním systémem. V nemocnici, jsou zavedeny procesy, u kterých se provádí pravidelné měření výkonu. Následující kontroly se zabývají dodržováním zásad hospodárného, účelného a efektivního nakládání s veřejnými prostředky, které poctivě a svědomitě provádí interní auditor.

#### 4.4 Vnitřní kontrolní systém

Ve vnitřním kontrolním systému se uplatňuje při výkonu předběžné, průběžné, následné řídicí kontroly a interního auditu s důrazem na využití kontrolních metod analýzy k objektivnímu přezkoumávání a vyhodnocování účinnosti vnitřního kontrolního systému.

V předběžné, průběžné a následné řídicí kontrole se uplatňují při výkonu následující postupy:

- **schvalovací postupy**, které se zabývají prověřením podkladů připravovaných operací, jestli se během tohoto postupu zjistí nedostatky, dochází k pozastaví těchto operací do doby odstranění zjištěných nedostatků,
- **operační postupy**, které zajišťují kompletní a spolehlivý průběh operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování, dále tyto postupy zahrnují i kontrolní techniky při prověřování dokumentace a sestavování účetních a ostatních výkazů,
- **hodnotící postupy**, které zajišťují zhodnocení údajů o uskutečněných operacích, kterou jsou ukládány v informačních systémech a obsažených v účetních výkazech a zprávách, dále se provádí jejich porovnání se

schválenými rozpočty a posuzují se jejich důsledky na celkové hospodaření,

- **revizní postupy** zajišťují prověření správnosti vybraných operací,

Při plánování, přípravě a provádění operací se zajistí:

a) postupy řídicí kontroly:

- pravidelné, koordinované a včasné identifikování provozních, finančních, právních a jiných rizik,
- vyhodnocení zjištěných rizik, především jejich dopady na činnost organizace,
- podklady pro vypracování doporučení pro přijetí opatření na odstranění nebo zmírnění zjištěných rizik,

b) auditními postupy:

- nezávislé a objektivní prověření, zda jsou rizika zjišťována a vyhodnocována a jestli jsou přijímána a dodržována odpovídající opatření k odstranění nebo zmírnění rizik,
- informování ředitele NIV o výsledcích zjištěných těmito postupy.

#### **4.4.1 Řídicí kontrola**

Řídicí kontrola je v podstatě finanční kontrola, kterou zajišťují odpovědní vedoucí zaměstnanci, kteří provádí finanční a majetkové operace, tzn. schválení a kontrolu výše zmíněných operací, a to ve třech etapách. První etapa je před samotným zahájením kontroly, následuje druhá etapa, která je etapou průběžnou a třetí etapa je po ukončení kontroly. Můžeme tedy říci, že se jedná o předběžnou, průběžnou a následnou kontrolu, a tyto kontroly zaručují nepřetržitý dohled nad finančními zdroji, nad tokem těchto finančních zdrojů, nad majetkem organizace a nakládání s tímto majetkem.

##### **Přeběžná kontrola**

Při provádění přeběžné kontroly, která by měla předcházet rozhodnutí o schválení uplatnění veřejných prostředků, prověřují pověření zaměstnanci podklady pro plánované operace před jejich uskutečněním.

Při předběžné kontrole se posuzuje, zda plánované operace odpovídají stanoveným úkolům a jsou v souladu s právními předpisy, interními normami, schválenými rozpočty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími.

Tato kontrola se provádí především v období před přijetím rozhodnutí nebo uzavřením smlouvy, která zavazuje NIV k výdajům nebo jiným plněním majetkové povahy. Předběžná kontrola je zaměřena především na kontrolu skutečností, které jsou rozhodující pro vynaložení těchto výdajů nebo pro jiná plnění a pro její výkon se uplatní schvalovací postupy.<sup>13</sup>

Předběžnou kontrolu plánovaných a připravovaných operací zajišťují:

- osoba odpovědná za rozpočet - vedoucí oddělení a úseku,
- zaměstnanec, v jehož působnosti je zajištění požadované dodávky služby nebo materiálu,
- ředitel a vedoucí zaměstnanci, kteří mají pověření k nakládání s veřejnými prostředky,
- rozpočtář NIV,
- hlavní účetní nebo účetní odpovědná za účtování dané oblasti.

### **Průběžná kontrola**

Průběžná kontrola se zaměřuje na kontrolu probíhajících operací. Odpovědní zaměstnanci se v rámci průběžné kontroly přesvědčují o tom, že přijatá rozhodnutí v souvislosti s probíhající operací, byla správná a že tato rozhodnutí jsou beze zbytku plněna.

Prostřednictvím operačních postupů řídicí kontroly se zajistí, aby průběh operací průběžné kontroly byl kompletní a spolehlivý. Při prověřování patřičných dokumentů a sestavování stanovených výkazů, hlášení a zpráv, zahrnují operační postupy i kontrolní techniky.

Operační postupy slouží ke sledování a případnému regulování jednotlivých provozních a finančních funkcí, z nich vyplývajících činností vykonávaných

---

<sup>13</sup> NEMOCNICE IVANČICE, PŘÍSPĚVKOVÁ ORGANIZACE: Zprávy o činnosti příspěvkové organizace. [online]. NIV. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.nspiv.cz/o-nemocnici-ivancice/zpravy-o-cinnosti.htm>

příslušnými vedoucími nebo k tomu pověřenými zaměstnanci, kteří zajišťují přímé vykonávání operací a jejich návazností v procesu přímého vykonávání operace, a to:

- od vzniku nároku nebo závazku až do okamžiku ukončení prováděných prací, splnění dodávky, nutné ke konečnému vypořádání tohoto nároku nebo závazku;
- od předání podkladů k jejímu uskutečnění hlavním účetním až do okamžiku vyúčtování celkové částky příjmů vyplývajících z nároku nebo celkové částky zaplacených výdajů, vyplývajících ze závazku a zaúčtování těchto plateb z vyplývajících z pohledávek nebo závazků evidovaných v účetnictví.

Zjistí-li odpovědní zaměstnanci, že s prostředky nemocnice je nakládáno neehospodárně, neefektivně a neúčinně nebo v rozporu s právními předpisy, zastaví ihned průběh operace a své zjištění, včetně návrhů na řešení nedostatků, neprodleně předají písemně řediteli nemocnice.

### **Následná kontrola**

Následná kontrola se zaměřuje na kontrolu dokončených operací. Odpovědní zaměstnanci ověřují, že při realizaci finanční operace byla dodržena všechna stanovená pravidla a současně vyhledávají možná rizika, kterým je nutné při příští operaci vhodným opatřením předejít.

Hodnotící postupy zahrnují uspořádané úkony ke třídění a vyhodnocování zjištění o daných skutečnostech. Hodnotící postupy se uplatní především při:

- posuzování údajů o vykonávaných operacích, které jsou obsaženy v informačních systémech, výkazech, hlášeních a zprávách,
- porovnávání těchto údajů se schválenými příjmy a výdaji,
- analyzování dosažených výsledků a následné porovnání těchto výsledků stanovenými úkoly a schválených záměrů a cílů.

Prostřednictvím hodnotících postupů se využijí získané věcné, časové a finanční údaje o hospodaření při zajišťování stanovených úkolů a schválených záměrů a cílů ke koordinaci a usměrňování:

- činností nemocnice v dalším období,
- přípravy a uskutečňování operací za účelem dosažení optimálního vztahu mezi hospodárností, účelností a efektivností těchto operací a náklady na činnosti vykonávané k jejich uskutečnění,
- finančního řízení a kontroly při: organizování a řízení zaměstnanců k plnění stanovených úkolů s cílem dosáhnout vyšší hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti výkonu nemocnice, hospodaření s veřejnými prostředky včetně zajištění péče o jejich zachování a ochranu, přijímání systémových opatření, která mají přecházet a včas odhalovat nepřesné operace a jejich příčiny.

## 4.5 Interní audit

Interní audit je v NIV stanoven jako jeden ze základních indikátorů kvality veškerých vykonaných operací a procesů. Interní audit zahrnuje finanční audity, které ověřují, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s daným majetkem. Dále zahrnuje audity systémů, které prověřují a hodnotí systémy zajištění příjmů organizace, včetně vymáhání pohledávek, financování činnosti organizace. V neposlední řadě audity výkonu, které zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému. Interní audit je nedílnou součástí vnitřního kontrolního systému nemocnice, od roku 2003 provádí nezávislé kontrolování a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly a prověřuje správnost vybraných operací.<sup>14</sup>

### 4.5.1 Pravomoci a odpovědnosti interního auditora

Pravomoci a odpovědnosti jednotlivých pracovníků jsou NIV jasně vymezeny, aby nedocházelo ke kompetenčním sporům a zároveň nebyla omezena působnost interního auditu.

Ředitel nemocnice jmenuje interního auditora k výkonu auditorské činnosti, na základě výsledků výběrového řízení. Interní auditor je přímo podřízen řediteli nemocnice, který zajišťuje jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích

<sup>14</sup> NEMOCNICE IVANČICE, PŘÍSPĚVKOVÁ ORGANIZACE: Zprávy o činnosti příspěvkové organizace. [online]. NIV. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.nspiv.cz/o-nemocnici-ivancice/zpravy-o-cinnosti.htm>

struktur. Úkoly, které by byly v rozporu s nezávislým plněním stanovených cílů, nelze interního auditora prověřovat.

Mezi odpovědnosti auditora patří zpracování programu auditu v souladu s ročním plánem interního auditu nebo mimořádně zadaným auditem během roku, oznamovat vedoucímu auditované společnosti zahájení interního auditu, obsah a cíl auditu, organizovat a řídit audit, zabezpečit objektivní podklady pro vyhotovení „Zprávy o provedeném auditu“. Interní auditor dále projednává výsledky s ředitelem NIV, navrhuje případná doporučení k nápravě zjištěných nedostatků, a ve stanoveném termínu provádí kontrolu přijatých opatření. Auditor může požadovat po auditované společnosti originály potřebných dokladů a obchodních, účetních, finančních a provozních knih, písemné nebo ústní informace a vysvětlení související s probíhajícím auditem, přístupy do informačních systémů a databází. Další pravomoc souvisí s tím, že může vyhotovovat kopie těchto dokladů a pro sběr informací vstupovat s vědomím vedoucího útvaru na jednotlivá pracoviště, popřípadě s doprovodem, pokud tak vyžadují předpisy.

#### **4.6 Plán interního auditu**

Interní auditor vychází při sestavování plánu z hodnocení rizik u jednotlivých zjišťovaných činností, skutečností zjištěných předchozími audity a jinými kontrolami.

Roční plán interního auditu (Příloha č. 3) je připraven pro období jednoho kalendářního roku a obsahuje:

- seznam auditů během daného období,
- základní informace o plánovaných auditech, tj. typ auditu, jednotlivé kroky a procesy, rozsah auditu a důvod proč je daný audit zahrnut do plánu.

Změny v ročním plánu jsou konzultovány s ředitelem NIV. V případě neodkladné neplánované auditorské činnosti postačí, je-li ředitel informován následně.

#### **4.7 Provádění interního auditu**

Předmětem interního auditu v roce 2018 v NIV byly tyto audity:



1. Provádění finanční kontroly, zkontrolovat funkčnost vnitřního řídicího a kontrolního systému dle smyslu zákona č. 320/2001 Sb. a prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb.
2. Kontrola dodržování povinností vyplývajících ze Zásad vztahů orgánů Jihomoravského kraje k řízení příspěvkových organizací v souvislosti s nakládáním nepotřebným majetkem a vnitřními předpisy.
3. Kontrola dodržování povinností vyplývajících ze Zásad vztahů orgánů jihomoravského kraje k řízení příspěvkových organizací v souvislosti s péčí o pohledávky.
4. Přijatá opatření vyplývajících z nálezů interního auditu v roce 2017.
5. Oblast tvorby cen.
6. Oblast mezd.
7. Kontrola inventarizačních prací.

V následujícím textu jsou popsány jednotlivé kontroly a kroky, cíle a výsledky, které z kontrol vyplývají.

#### **4.7.1 Provádění finanční kontroly**

Interní auditor prováděl finanční kontrolu, která byla nezávislá a objektivní, kde zkoumal a vyhodnocoval funkčnost vnitřního kontrolního systému na základě zákona č. 320/2001 Sb., a prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb. V celé problematice byly hodnoceny následující oblasti:

- zda je systém řízení organizace funkční,
- jak moc je účinný a dodržovaný vnitřní kontrolní systém organizace,
- hodnověrnost účetních podkladů a informací, ale i informací v oblasti statistiky a informací provozních,
- jak a v jaké míře jsou dodržovány záměry organizace, plány a stanovené cíle, které si organizace vymezila,
- zdali jsou informační systémy organizace dostatečně funkční a bezpečné,
- v jaké míře jsou zdroje organizace vynakládány a jak moc efektivně se s nimi pracuje.

Interní audit navázal na práce provedené v této oblasti v předchozích letech. Ověřoval platnost interních předpisů v oblasti vymezení pravomocí a odpovědnosti

vedoucích a ostatních zaměstnanců při nakládání s veřejnými prostředky a ve vztahu k plněným úkolům, zda jsou odděleny pravomoci a odpovědnost při přípravě, schvalování, realizaci a kontrole operací.

Audit na vybraném vzorku operací prověřoval rovněž nápravu nedostatků, které byly zjištěny v předchozím roce. Jednalo se o smlouvy o nájmu, kdy k výnosům z pronájmu nebyl předložen vyplněný a podepsaný formulář Pokyn k plnění příjmů. V roce 2018 bylo postupováno v souladu s doporučením auditora. Interní audit při této kontrole zjistil, že byla přijata a provedena náležitá opatření, která vedla k odstranění zjištěných nedostatků.

Během kontroly bylo potvrzeno, že vnitřní kontrola v organizaci probíhá v souladu s vnitřní směrnicí NIV, která byla vypracována v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.

Audit ověřoval, zda jsou odděleny pravomoci a odpovědnosti vedoucích zaměstnanců při přípravě, schvalování, realizaci a kontrole jednotlivých operací společnosti, a to například ve vztahu k výběrovým řízením, uzavírání smluv, vzniku závazků a vymáhají pohledávek aj. Dle zákona o finanční kontrole jsou funkce odděleny, nastaveny a zaměstnanci jsou do těchto funkcí jmenováni.

Dále audit ověřoval, jakým způsobem jsou prováděna opatření k ochraně veřejných prostředků. A v neposlední řadě ověření, zda a jak je zajišťována informovanost na příslušných úrovních řízení o závažných nedostatecích a jejich nápravě.

#### **4.7.2 Kontrola povinností nakládání s nepotřebným majetkem**

Audit se zabýval kontrolou dodržování povinností vyplývajících ze Zásad vztahů orgánů Jihomoravského kraje k řízení příspěvkových organizací v souvislosti s nakládáním s nepotřebným majetkem a vnitřními předpisy. Cílem kontroly bylo ověření, jestli činnosti kontrolovaného subjektu jsou prováděny v souladu s interními předpisy upravující oblast nakládání s nepotřebným majetkem. Dále byla provedena kontrola činnosti výlukové komise a dodržování postupů vycházejících z vnitřních předpisů.

Oblast nakládání s nepotřebným majetkem je v NIV upravena interní směrnicí s názvem Nakládání s nepotřebným majetkem. Tato směrnice upravuje postup při nakládání s nepotřebným majetkem, předaným NIV k hospodaření Jihomoravským krajem dle Zřizovací listiny a nepotřebným majetkem, který je ve vlastnictví NIV. Celkově lze konstatovat, že tato směrnice je zpracovaná v souladu se Zásadami.

V nemocnici je na základě příkazu ředitele, za účelem řádného a hospodárního využívání svěřeného majetku do správy nemocnice Jihomoravským krajem zřízena výluková komise. Její činnost vyplývá z výše uvedené směrnice Nakládání s nepotřebným majetkem. Výluková komise provádí přehodnocování majetku z hlediska jeho dalšího použití. Přezkoumává, zda se jedná o majetek přebytečný nebo neupotřebitelný a předkládá návrh na prodej nebo vyřazení majetku.

Neupotřebitelnost majetku posuzuje u majetku, jehož pořizovací cena je do 40 000 Kč včetně kompetentní referent. Pokud ale předseda výlukové komise usoudí, že je vhodné posouzení neupotřebitelnosti majetku odbornou firmou, zajistí referent vyhotovení posudku odbornou firmou.

Neupotřebitelnost majetku s pořizovací cenou nad 40 000 Kč včetně je nutné prokázat posudkem odborné firmy.

Před každým jednáním výlukové komise vyhotoví referent evidence majetku na základě předaných podkladů předsedovi výlukové komise Soupis navrhovaného majetku k vyřazení, do kterého doplní předseda výlukové komise způsob a termín realizace likvidace jednotlivého majetku.

Po jednání komise vyhotoví předseda výlukové komise Zápis, jehož přílohou bude Soupis navrhovaného majetku k vyřazení schválený výlukovou komisí.

Tento Zápis předseda výlukové komise předloží řediteli nemocnice k vydání rozhodnutí.

Po vydání „Rozhodnutí ředitele“ předseda výlukové komise zajistí provedení likvidace majetku. Likvidaci majetku provádí v souladu s Rozhodnutím ředitele vedoucí údržby nebo příslušný referent prostřednictvím odborné firmy.

Na základě informace o provedené likvidaci majetku od příslušného referenta nebo vedoucího údržby uskuteční referent evidence majetku zápis o likvidaci na formuláři evidenční list. Následně majetek vyřadí z účetní evidence majetku. Z účetní evidence je možné majetek vyřadit až po jeho likvidaci.

Úplnost všech požadovaných údajů a správnost operace potvrdí hlavní účetní na formuláři „evidenční list“.

Výluková komise se v testovaném období od 1. 1. 2018 do 30. 9. 2018 setkala v termínech: 20. 2. 2018, 7. 3. 2018, 18. 4. 2018, 11. 5. 2018, 25. 5. 2018, 15. 6. 2018 a 26. 9. 2018. Z jednání výlukové komise byl předložen zápis. Komise předložila řediteli nemocnice návrh rozhodnutí.

Byla provedena namátková kontrola dodržování postupů uvedených v Zásadách a Směrnici a tato kontrola nezjistila žádné nedostatky. Byla provedena kontrola vazby majetku na účetnictví účetní jednotky a na zápisy výlukové komise za období leden až září 2018, kde také nebyly zjištěny nedostatky.

#### **4.7.3 Kontrola povinností souvislosti s péčí o pohledávky**

V této oblasti kontroly se interní audit zabýval:

- interními předpisy upravujícími oblast pohledávek,
- činností škodní komise
- dodržováním postupů upravených v Zásadách.

Organizace zpracovala interní směrnici Evidence, sledování a vymáhání pohledávek, která je platná od 1. 12. 2010. V této směrnici je podrobněji rozpracován postup a identifikace úkolů při evidenci a sledování pohledávek, uvádí způsob předcházení vzniku neuhrazených pohledávek, postupy zajištění pohledávek a jejich vymáhání po lhůtě splatnosti. Směrnice vyhovuje potřebám organizace.

Na vybraném vzorku pohledávek bylo prověřeno dodržování Zásad a interních postupů upravených ve směrnici Evidence, sledování a vymáhání pohledávek. Byl proveden výběr vzorků, kterým byly pohledávky převyšující 2 000 Kč z jednotlivých prověřovaných oblastí a provedena kontrola ve vazbě na dodržování povinností uvedených v Zásadách o Hospodaření s majetkem a Zadávání a centrální zadávání

veřejných zakázek. V souladu s výše uvedeným byly prověřeny interní předpisy organizace a postupy realizované ve vybraných případech.

V organizaci je dále zřízena škodní komise, která vznikla na základě příkazu ředitele za účelem zajištění jednotného postupu při určení odpovědnosti zaměstnanců za způsobenou škodu porušením povinností při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním a pro stanovení výše náhrady škody. Škodní komise je kolektivním poradním orgánem ředitele.

Provedením testů bylo zjištěno, že NIV dodržuje povinnosti stanovené Zásadami ve výše zmíněných oblastech a respektuje principy hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti při nakládání s majetkem. Výsledkem auditu mimo tento závěr jsou doporučení, aby pohledávky byly odepisovány průběžně během roku, nikoliv ke konci účetního období. Navržená doporučení budou předmětem kontroly v následujícím období.

#### **4.7.4 Kontrola přijatých opatření z roku 2017**

Interní audit prověřoval, zda nedostatky zjištěné v průběhu roku 2017 byly odstraněny a byla přijata dostatečná opatření k prevenci jejich opakovanému výskytu.

#### **4.7.5 Oblast tvorby cen**

Organizace nemá zpracovány žádné interní předpisy upravující oblast tvorby cen. Organizace pravidelně aktualizuje ceníky služeb poskytovaných NIV. Byly předloženy ceníky platné v roce 2018, jejich aktualizace probíhají na základě požadavků vedoucího příslušného pracoviště, kterého se položka ceníku týká. Změny položek v ceníku se týkají zejména doplnění nových poskytovaných služeb, případně změny ceny v souvislosti s nárůstem nákladových položek vstupujících do ceny a změny legislativy.

Podkladem pro stanovení ceny je přehled nákladových položek, které jsou následně zahrnuty do kalkulace v úrovni nákladů, tj. materiál, mzdy včetně odvodů a režie.

Výsledkem tohoto auditu je tvrzení, že od poslední aktualizace cen v těchto cenících došlo k nárůstu přímých nákladů. Ocenění položek v cenících vychází z kalkulačního vzorce v úrovni: materiál, mzdy včetně odvodů a režie. Bylo doporučeno

tyto kalkulace pravidelně vyhodnocovat a v souladu s vnitřními pravidly ceníky aktualizovat.

#### **4.7.6 Oblast mezd**

V této oblasti interní audit kontroloval:

- interní předpisy upravující oblast mezd,
- dodržování postupů systému finanční kontroly.

Organizace nemá zpracovány žádné interní předpisy upravující oblast mezd. Veškeré postupy v oblasti nároků zaměstnanců jsou upraveny zákonem č. 262/2006 Sb. zákoníkem práce v platném znění a pro nemocnici dále specifikovány v Kolektivní smlouvě pro rok 2018. Zde jsou uvedena v čl. 4 Odměňování za práci – poskytování platu a odměny za pracovní pohotovost ustanovení týkající se zařazování zaměstnanců do platových tříd, poskytování příplatků k platu, odměn, odměn za pracovní pohotovost, průměrného výdělku, splatnosti výplaty platu a další podmínky.

Předmětem ověření byla předběžná finanční kontrola před vznikem závazku a po vzniku závazku prováděná příkazci operace, kterými jsou účetní organizace.

Kontrolou mzdových nákladů vyplacených na základě nároků zaměstnanců u vybraných vzorků nebyly zjištěny závažné nedostatky, byla učiněna doporučení vztahující se k evidenci odpracované pracovní doby. Část evidence je vedena elektronicky a část písemně. Bylo doporučeno vést vše elektronicky, aby nemohlo dojít k duplicitě odpracované doby (pracovní pohotovost, přesčas, příslužba).

#### **4.7.7 Kontrola inventarizačních prací**

Kontrola prováděna interním auditorem sledovala konkrétní postupy:

- výsledky předchozích kontrol, přijatá opatření a jejich realizace,
- kontrola vnitřních předpisů k inventarizaci,
- kontrola přípravy inventarizačních prací,
- účast na vybraných inventurách.

Cílem plánovaného auditu bylo ověření přípravných prací a průběhu celého procesu inventarizace k 31. 12. 2018 s ohledem na ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o

účetnictví, vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků a vnitřními předpisy upravujícími inventarizaci. Práce na auditu ještě probíhají, jelikož audit nebyl k 31. 12. 2018 dokončen. Tento audit bude ještě součástí plánu auditu pro rok 2019.

#### 4.8 Zhodnocení interního auditu sledované společnosti

Proces interního auditu je v nemocnici dostatečně nastaven. Nemocnice si uvědomuje důležitost provádění auditů, proto má na každý rok stanoven plán auditů. Audit nemocnici slouží ke zjištění informací o celé škále různých procesů, činností a zaměřuje se také na kvalitu poskytovaných zdravotních služeb. Nemocnice se umisťuje na předních místech v hodnocení spokojenosti pacientů a zaměstnanců. Provedený audit ověřuje správnost jednotlivých postupů či úroveň těchto postupů. O průběhu auditu je vypracovaná podrobná zpráva, kterou auditor po ukončení auditu předává řediteli nemocnice a projednává s ním případná nápravná opatření, které navrhne.

Zpráva o provedeném auditu musí v záhlaví obsahovat základní identifikační údaje, název konkrétního auditu a evidenční číslo podle Plánu interních auditů na daný rok a typ auditu, a zda je audit plánovaný nebo mimořádný.

Zpráva o provedeném auditu je rozdělena do několika oblastí:

1. **Úvod** – stanovuje identifikační údaje, seznam souvisejících právních norem, použitá metodika a seznam použitých zkratk,
2. **Cíl** – stanovení jednotlivých cílů, zaměřených na účelnost, efektivnost a hospodárnost,
3. **Vymezení auditu** – stručný popis činností, zaměření a rozsah prověřovaného auditu a auditované období,
4. **Zahájení a průběh auditu** – auditor v této oblasti uvádí, z jakých dokladů čerpal informace k prověřované činnosti, popisuje jednotlivé kroky svého šetření, analyzuje poznatky,
5. **Zhodnocení činnosti interního auditu** – tato oblast obsahuje výsledek a vyhodnocení zjištěných skutečností v porovnání se stanovenými kontrolními kritérii, které jsou stanoveny právními předpisy, jinými normami a smlouvami, a nakonec zhodnocení vnitřního kontrolního systému k dané kontrolované činnosti,

6. **Doporučení** – slouží k nápravě jednotlivých zjištěných nedostatků, zefektivnění vnitřního kontrolního systému a mírnění či předcházení dopadu odhalených rizik,
7. **Závěr** – shrnutí provedeného auditu a zformulování stanoviska o stavu útvaru zajišťující auditovanou činnost.

Dále jsou s výsledky auditu seznámeny dotčení pracovníci, na jejichž pracovištích či úsecích byl audit proveden. Jsou jim předány informace o navržených nápravných opatřeních ze strany auditora a jsou také vyzváni k předložení vlastních nápravných opatření. Dle závažnosti zjištěných nedostatků jsou stanoveny termíny pro jejich odstranění. Při plánování dalších auditů se v nemocnici vždy kontroluje, zda byly odstraněny nedostatky z předešlých auditů, přijata a zavedena nápravná opatření. Je zřejmé, že nemocnice s výsledky auditu dále pracuje, přijímají se nápravná opatření. Audit je využíván ke zjištění stavu, případně vývoje, k rozhodování, provádění změn a k precizování prováděných činností.

Dalším důvodem k provedení auditu jsou požadavky plynoucí mimo působnost organizace. V některých případech audit nařizuje zákon či další subjekt, kterým je zřizovatel nemocnice. Nemocnice, byť není povinným subjektem, provádí na základě doporučení zřizovatele audit účetní uzávěrky. Tento externí audit je prováděn auditní společností, která je vybrána na základě výběrového řízení. Nemocnice se k němu přihlásila na doporučení zřizovatele, neboť si je vědoma, jaký je kladen důraz na to, aby účetní výkazy vyjadřovaly věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků účetní jednotky. Současně také dbá, aby sestavení výkazů bylo v souladu s právními normami upravujícími oblast účetní závěrky. Práce na auditu je ukončena závěrečnou zprávou s výrokem autora.



## 5 Závěr

V roce 2004 Česká republika vstoupila do Evropské unie. Tímto krokem se musela zavázat k legislativní úpravě postupů pro patřičnou správu a k řádnému nakládání s veřejnými finančními prostředky a kontrole těchto postupů. Tento požadavek finanční kontroly byl předmětem nového zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů a prováděcí vyhlášky 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě zpřesňující a doplňující některá zákonná ustanovení.

Ze získaných údajů vyplývá, že opatření vydávána interními auditory jsou přijímána bez zbytečných odkladů. Jejich doporučení bere organizace velmi vážně a snaží se, co nejkvalitněji splnit veškerá opatření k nápravě zjištěných nedostatků interním auditorem. V NIV je interní audit součástí vnitropodnikové kultury a práce auditora je podkladem pro sledování správného řízení nemocnice a pro sledování adekvátního využívání lidských a materiálních zdrojů.

Interní audit je nezávislá, ujišťovací a poradenská činnost, která je zaměřena na efektivní zlepšení činnosti organizace. Interní auditor má v NIV své prestižní postavení, jeho role je vnímána v moderním pojetí, což znamená, že je poradcem, který pomáhá k dosažení cíle, k vytváření prostředí týmové práce a k dosažení efektivnosti při řízení nemocnice a k eliminaci rizik pomocí kontrolních postupů. I přes počáteční nedůvěru a odpor zaměstnanců se vypracoval do role osoby, která je nedílnou součástí společnosti a jeho práce není vnímána jako donášení či žalování.

V NIV je každý interní audit přesně naplánován a provádí se na základě prověření k auditu. Interní auditor realizuje svou činnost dle ročního plánu kontrol, který je stanoven ředitelem NIV a je uvedený v příloze 3. Tento plán je během roku auditorem dodržován. Součástí plánu auditů je i kontrola nápravných opatření k nedostatkům a doporučením z předešlého roku.

Interní audit během roku nezjistil závažné nedostatky, pouze doporučil NIV několik poznatků ke zdokonalení a efektivnosti provozu organizace.

## Seznam použité literatury

BÁČOVÁ, Jana a Antonín ŠENFELD. *Mezinárodní Rámec profesní praxe interního auditu*. 5. vyd. Praha: Český institut interních auditorů, 2011. 65 s. ISBN 80-86689-46-8.

DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.

DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck, 2005. 165 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-809-6.

DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press, 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.

KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009. 167 s. ISBN 978-80-7400-121-5.

KRECHOVSKÁ, M., P. HEJDUKOVÁ a D. HOMMEROVÁ. *Řízení neziskových organizací: klíčové oblasti pro jejich udržitelnost*. Praha: Grada Publishing, 2018. 208 s. ISBN 978-80-247-3075-2.

MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, Karla. *Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací*. Ostrava: Anag, 2018. 240 s. ISBN 9788075541338.

MORÁVEK, Zdeněk a Danuše PROKŮPKOVÁ. *Příspěvkové organizace 2018-2019*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 301 s. ISBN 978-80-7598-086-1.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 208 s. ISBN 978-80-7552-768-4.

STEJSKAL, Jan. *Měření hodnoty služeb (na příkladu veřejných knihoven)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 206 s. ISBN 978-80-7478-412-5.

VRABKOVÁ, I., I. VAŇKOVÁ, J. BEČICA a Š. KRYŠKOVÁ. *Příspěvkové organizace: postavení, úkoly a technická efektivnost*. 1. vyd. Ostrava: Vysoká škola Báňská-Technická univerzita Ostrava, Ekonomická fakulta, 2017. 189 s. ISBN 978-80-248-4028-4.

## Judikatura

Vyhláška č. 416 ze dne 28. června 2004, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně a doplnění některých zákonů. In: *Ministerstvo financí České republiky*. 2004, částka 136. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-416>

Vyhláška č. 353 ze 10. prosince 2015, kterou se mění vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. In: *Ministerstvo financí České republiky*. 2015, částka 151. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-353>

Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník a o změně a doplnění dalších zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33. Dostupné z: <https://zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

Zákon č. 93 ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o auditorech). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 30. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>

Zákon č. 218 ze dne 27. června 2000 o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 65. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-218>

Zákon č. 250 ze dne 7. července 2000 o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a o změně a doplnění dalších zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 73. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250>

Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001, částka 122. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>

Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví a o změně a doplnění dalších zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

## **Interní zdroje**

ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ: *Co je interní audit* [online]. ČIIA. [01.04.2019]. Dostupné z: <https://www.interniaudit.cz/ciia/?idKategorie=3>

ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ: *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu* [online]. ČIIA. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php>

ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ: *Etický kodex* [online]. ČIIA. [01.04.2019]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ciia/clenstvi/eticky-kodex.php>

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR: *Rozdíly mezi interním a externím auditem*. [online]. Hledám účetní.cz. [02.04.2019]. Dostupné z: <https://www.hledamucetni.cz/zajimavosti/rozdily-mezi-internim-a-externim-auditem>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY: *Novela zákona o auditorech a etický kodex*. [online]. [23.3.2019]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5681/eticky-kodex-2018-final-cz.pdf>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MFČR: *Systém finanční kontroly*. [online]. MFČR [1. 4. 2019]. Dostupné z: <https://www.mfer.cz/cs/verejny-sektor/kontrola-verejnych-financi/financni-kontrola/system-financni-kontroly>

NÁRODNÍ SOUSTAVA PODNIKÁNÍ: *Interní auditor specialista*. [online]. Ministerstvo práce a sociálních věcí. [01.04.2019]. Dostupné z: <https://nsp.cz/jednotka-prace/interni-auditor-specialis>

NEMOCNICE IVANČICE, PŘÍSPĚVKOVÁ ORGANIZACE: *O nemocnici*. [online]. NIV. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.nspiv.cz/o-nemocnici-ivancice/o-nemocnici.htm>

NEMOCNICE IVANČICE, PŘÍSPĚVKOVÁ ORGANIZACE: *Zprávy o činnosti příspěvkové organizace*. [online]. NIV. [02.03.2019]. Dostupné z: <http://www.nspiv.cz/o-nemocnici-ivancice/zpravy-o-cinnosti.htm>

ORGANIZAČNÍ STRUKTURA: *Organizační struktura (Organizational Structure)*. [online]. ManagementMania.com. [01.04.2019]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/formalni-organizacni-struktura>

REJSTŘÍKY: *Ústřední věstník české republiky*. [online]. Rejstříky. [25.03.2019]. Dostupné z: <http://www.rejstriky.cz/rejstriky/3-obchodni-rejstriky/ustredni-vestnik-ceske-republiky/>

## Seznam zkratek

ČIIA	Český institut interních auditorů
ECCIA	Evropská konference Institutů pro interní audit
IIA	Institut interních auditorů
IPPF	Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu
KAČR	Komora auditorů České republiky
MZ ČR	Ministerstvo zdravotnictví České republiky
NIV	Nemocnice Ivančice
Rámec	Rámec profesní praxe interního auditu

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 SB. – autorský zákon. Zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2019

.....Hojačová'.....

Eliška Hojačová

## **Seznam příloh**

Příloha 1- Schéma základního organizačního členění Nemocnice Ivančice

Příloha 2- Pověření interního auditora

Příloha 3 -Roční plán kontrol za rok 2018